

§ 6b Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch Brexit-StBG v. 25.3.2019 (BGBl. I 2019, 357; BStBl. I 2019, 223)

(1) ¹Steuerpflichtige, die

Grund und Boden,

Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört,

Gebäude oder Binnenschiffe

veräußern, können im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen. ²Der Abzug ist zulässig bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von

1. Grund und Boden, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist,
2. Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden oder der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden entstanden ist,
3. Gebäuden, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden, von Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden entstanden ist, oder
4. Binnenschiffen, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Binnenschiffen entstanden ist.

³Der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden steht ihre Erweiterung, ihr Ausbau oder ihr Umbau gleich. ⁴Der Abzug ist in diesem Fall nur von dem Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau der Gebäude zulässig.

(2) ¹Gewinn im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. ²Buchwert ist der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 anzusetzen ist.

(2a) ¹Werden im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren in Absatz 1 Satz 2 bezeichnete Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt oder sind sie in dem der Veräußerung vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden, die einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzuordnen sind, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen die festgesetzte Steuer, die auf den Gewinn im Sinne des Absatzes 2 entfällt, in

fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden; die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. ²Der Antrag kann nur im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter gestellt werden. ³§ 36 Absatz 5 Satz 2 bis 5 ist sinngemäß anzuwenden. ⁴Unterbleibt der Nachweis einer in Satz 1 genannten Anschaffung oder Herstellung durch den Steuerpflichtigen, sind für die Dauer des durch die Ratenzahlung gewährten Zahlungsaufschubs Zinsen in entsprechender Anwendung des § 234 der Abgabenordnung zu erheben. ⁵Unterschreiten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter den Gewinn im Sinne des Absatzes 2, gilt Satz 4 mit der Maßgabe, dass die Zinsen nur auf den Unterschiedsbetrag erhoben werden. ⁶Bei der Zinsberechnung ist davon auszugehen, dass der Unterschiedsbetrag anteilig auf alle Jahresraten entfällt. ⁷Zu den nach Satz 1 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern gehören auch die einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zuzuordnenden Wirtschaftsgüter, soweit der Antrag nach Satz 1 vor dem Zeitpunkt gestellt worden ist, ab dem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist.

(3) ¹Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach Absatz 1 nicht vorgenommen haben, können sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. ²Bis zur Höhe dieser Rücklage können sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Absatz 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Absatzes 1 Satz 2 bis 4 abziehen. ³Die Frist von vier Jahren verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. ⁴Die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. ⁵Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen, soweit nicht ein Abzug von den Herstellungskosten von Gebäuden in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist; ist die Rücklage am Schluss des sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

(4) ¹Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 und 3 ist, dass

1. der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben,
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören,
4. der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleibt und

5. der Abzug nach Absatz 1 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Absatz 3 in der Buchführung verfolgt werden können.

²Der Abzug nach den Absätzen 1 und 3 ist bei Wirtschaftsgütern, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören oder der selbständigen Arbeit dienen, nicht zulässig, wenn der Gewinn bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs entstanden ist.

(5) An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des Absatzes 1 tritt in den Fällen, in denen das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist, der Buchwert am Schluss des Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung.

(6) ¹Ist ein Betrag nach Absatz 1 oder 3 abgezogen worden, so tritt für die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung oder in den Fällen des § 6 Absatz 2 und Absatz 2a im Wirtschaftsjahr des Abzugs der verbleibende Betrag an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²In den Fällen des § 7 Absatz 4 Satz 1 und Absatz 5 sind die um den Abzugsbetrag nach Absatz 1 oder 3 geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgebend.

(7) Soweit eine nach Absatz 3 Satz 1 gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Absatz 3 abgezogen wird, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

(8) ¹Werden Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Satz 2 bezeichneten Erwerber übertragen, sind die Absätze 1 bis 7 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. die Fristen des Absatzes 3 Satz 2, 3 und 5 sich jeweils um drei Jahre verlängern und
2. an die Stelle der in Absatz 4 Nummer 2 bezeichneten Frist von sechs Jahren eine Frist von zwei Jahren tritt.

²Erwerber im Sinne des Satzes 1 sind Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände im Sinne des § 166 Absatz 4 des Baugesetzbuchs, Planungsverbände nach § 205 des Baugesetzbuchs, Planungsverbände nach § 205 des Baugesetzbuchs, Sanierungsträger nach § 157 des Baugesetzbuchs, Entwicklungsträger nach § 167 des Baugesetzbuchs sowie Erwerber, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen (§ 147 Absatz 2 und § 148 Absatz 1 Baugesetzbuchs).

(9) Absatz 8 ist nur anzuwenden, wenn die nach Landesrecht zuständige Behörde bescheinigt, dass die Übertragung der Wirtschaftsgüter zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Absatz 8 Satz 2 bezeichneten Erwerber erfolgt ist.

(10) ¹Steuerpflichtige, die keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, können Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500 000 Euro auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften oder angeschafften oder hergestellten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter oder auf die im Wirtschaftsjahr

der Veräußerung oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Gebäude nach Maßgabe der Sätze 2 bis 10 übertragen. ²Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter übertragen, so kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrags von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter abgezogen werden. ³Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, mindern sich die Anschaffungskosten der Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe des Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrages. ⁴Absatz 2, Absatz 4 Satz 1 Nummer 1, 2, 3, 5 und Satz 2 sowie Absatz 5 sind sinngemäß anzuwenden. ⁵Soweit Steuerpflichtige den Abzug nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorgenommen haben, können sie eine Rücklage nach Maßgabe des Satzes 1 einschließlich des nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrages bilden. ⁶Bei der Auflösung der Rücklage gelten die Sätze 2 und 3 sinngemäß. ⁷Im Fall des Satzes 2 ist die Rücklage in gleicher Höhe um den nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten Betrag aufzulösen. ⁸Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen. ⁹Soweit der Abzug nach Satz 6 nicht vorgenommen wurde, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des nicht nach § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 steuerbefreiten aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen. ¹⁰Für die zum Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an Kapitalgesellschaften gelten die Sätze 1 bis 9 nur, soweit an den Personengesellschaften und Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.

Autor: Dr. Hendrik *Marchal*, Rechtsanwalt/Steuerberater, Gleiss Lutz, Hamburg
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim *Kanzler*, Vors. Richter am BFH aD/
 Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 6b

<p>I. Grundinformation zu § 6b 1</p> <p>II. Rechtsentwicklung des § 6b 2</p> <p>III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 6b mit höherrangigem Recht 3</p> <p>IV. Geltungsbereich des § 6b</p> <p>1. Sachlicher Geltungsbereich 4</p> <p>2. Persönlicher Geltungsbereich 5</p> <p>3. Zeitlicher Geltungsbereich 6</p> <p>4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen 7</p>	<p>V. Verhältnis des § 6b zu anderen Vorschriften</p> <p>1. Verhältnis zu anderen Einkommensteuervorschriften</p> <p>a) Verhältnis zu § 6c 8</p> <p>b) Verhältnis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart 9</p> <p>c) Verhältnis zu § 6 Abs. 5 10</p> <p>d) Verhältnis zu §§ 16, 34 und § 34b 11</p> <p>e) Verhältnis zu §§ 17, 23 12</p> <p>f) Verhältnis zu § 15a 13</p>
--	--

Anm.	Anm.
2. Andere Möglichkeiten zur Vermeidung der Gewinnverwirklichung	VI. Verfahrensfragen zu § 6b 19
a) Rücklage für Ersatzbeschaffung 15	VII. Überblick zu den Tatbeständen, Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b 20
b) Tausch von Wirtschaftsgütern 16	
c) Billigkeitsmaßnahmen (§ 163 AO) 17	

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Begünstigte Veräußerungen/Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten/begünstigte Reinvestitionen

I. Begünstigte Personen: Steuerpflichtige (Abs. 1 Satz 1)	c) Gebäude 40
1. Grundsatz der Personenbezogenheit 24	d) Binnenschiffe als begünstigte Veräußerungsobjekte 41
2. Mitunternehmer als begünstigter Steuerpflichtiger 25	III. Rechtsfolge: Übertragung stiller Reserven durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)
3. Personenidentität zwischen dem begünstigten Steuerpflichtigen, dem Veräußerer und dem Reinvestor 27	1. Wahlweiser Abzug im Wirtschaftsjahr der Veräußerung
II. Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter als Voraussetzung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)	a) Übertragung stiller Reserven durch Abzug
1. Veräußerungstatbestand	aa) Technik und Auswirkung der Begünstigung 45
a) Überblick zum Veräußerungstatbestand der Reinvestitionsregelung 29	bb) Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Betriebsvermögen des veräußernden Steuerpflichtigen 46
b) Begriff der Veräußerung 30	cc) Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern bei Veräußerungen 47
c) Wichtige Anwendungsfälle/Einzelfälle der Veräußerung 31	dd) Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern bei Änderungen der personellen Zusammensetzung 48
d) Besonderheiten der Veräußerung bei Mitunternehmerschaften	ee) Übertragung stiller Reserven bei Auflösung der Mitunternehmerschaft 49
aa) Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer ohne gesellschaftsrechtliche Veränderungen 32	b) Wahlrecht zur Übertragung der stillen Reserven dem Grunde und der Höhe nach 50
bb) Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten 33	c) Abzug im Wirtschaftsjahr der Veräußerung 51
cc) Änderungen der personellen Zusammensetzung der Mitunternehmerschaft 34	d) Durchführung des Abzugs 52
dd) Auflösung der Mitunternehmerschaft 35	2. Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter
e) Keine Regelung für die Verwendung des Veräußerungserlöses; Reinvestitionsabsicht 37	a) Reinvestitionstatbestand: Anschaffung oder Herstellung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung
2. Begünstigte Veräußerungsobjekte	aa) Anschaffung oder Herstellung 53
a) Grund und Boden 38	
b) Aufwuchs eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens 39	

	Anm.		Anm.
bb) Andere Vorgänge der Zuführung von Anlagevermögen nicht begünstigt . . .	54	2. Begünstigte Reinvestitionsgüter im Einzelnen	
cc) Im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt	55	a) Grund und Boden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	68
dd) Im der Veräußerung vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgüter	56	b) Aufwuchs eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	69
b) Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts	58	c) Gebäude (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)	70
3. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Abzug eines Betrags bis zur Höhe von 100 % des Veräußerungsgewinns	61	d) Binnenschiffe (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4)	71
IV. Begünstigte Reinvestitionsgüter (Abs. 1 Satz 2)		V. Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden (Abs. 1 Sätze 3 und 4)	
1. Art und Beschaffenheit der Reinvestitionsgüter	65	1. Begünstigte Tatbestände: Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden (Abs. 1 Satz 3)	76
		2. Zu kürzende Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4)	79

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns (abziehbarer Betrag)

I. Veräußerungsgewinn und seine Bestandteile (Abs. 2 Satz 1)	82	III. Begriff des Buchwerts (Abs. 2 Satz 2)	86
II. Nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns	84		

D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Steuerstundung bei Reinvestition in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum

I. Wahlrecht zur Stundung (Abs. 2a Satz 1)	87	III. Verzinsung (Abs. 2a Sätze 4 bis 7)	89
II. Verfahren (Abs. 2a Sätze 2 und 3)	88		

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Bildung und Auflösung einer Rücklage

I. Bildung der Rücklage (Abs. 3 Satz 1)	90	c) Verlängerung der Frist auf sechs Jahre (Abs. 3 Satz 3)	
II. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2 bis 5)		aa) Regelungsinhalt	100
1. Übertragung der Rücklage (Abs. 3 Satz 2)	94	bb) Neu hergestellte Gebäude	101
2. Frist für die Übertragung (bzw. Auflösung) der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2 und 3)		cc) Beginn der Herstellung im vierten Jahr	102
a) Gemeinsames zu den Fristen nach Abs. 3 Sätze 2 und 3		dd) Einzelfragen zur Fristverlängerung	103
aa) Zwingende Natur der Fristen	96	3. Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 4 und 5)	
bb) Berechnung der Fristen	97	a) Auflösung der Rücklage bei Übertragung der stillen Reserven (Abs. 3 Satz 4)	105
b) Regelfrist von vier Jahren (Abs. 3 Satz 2)	98	b) Auflösung der Rücklage mangels Übertragung der stillen Reserven (Abs. 3 Satz 5)	

	Anm.		Anm.
aa) Notwendige und freiwillige Rücklagenauflösung . . .	106	III. Kein Ausweis der Rücklage in der Handelsbilanz	110
bb) Wirkung der Rücklagenauflösung	108		

F. Erläuterungen zu Abs. 4: Weitere Voraussetzungen für die Anwendung des § 6b

I. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)	115	cc) Besonderheiten bei Änderung des personellen Bestands einer Mitunternehmerschaft	127
II. Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)		dd) Besonderheiten bei Auflösung der Mitunternehmerschaft	130
1. Zugehörigkeit zum Anlagevermögen	118	3. Sechsjahresfrist	
2. Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte		a) Bedeutung und Dauer der Frist	132
a) Inländische Betriebsstätte	120	b) Berechnung der Frist	133
b) Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte	121	c) Gegenstand der Frist	134
c) Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte des veräußernden Steuerpflichtigen	122	III. Zugehörigkeit der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)	136
d) Unterbrechung und Fortführung der Sechsjahresfrist		IV. Inländische Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4)	138
aa) Anwendungsfälle	124	V. Verfolgbarkeit in der Buchführung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)	140
bb) Besonderheiten bei Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb von Mitunternehmerschaften	125	VI. Ausschluss der Übertragung stiller Reserven aus einem Gewerbebetrieb in einen Betrieb iSd. § 13 oder § 18 (Abs. 4 Satz 2)	142

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Übertragung des Veräußerungsgewinns auf den Buchwert vorgezogener Investitionen 144

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Gewinnübertragung

I. Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung oder § 6 Abs. 2 und 2a (Abs. 6 Satz 1)	146	II. Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung von Gebäuden (Abs. 6 Satz 2)	147
--	------------	---	------------

I. Erläuterungen zu Abs. 7: Gewinnzuschlag

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Gewinnzuschlags	149	1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7	150
II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 7		2. Rechtsfolgen des Abs. 7	151

J. Erläuterungen zu Abs. 8: Besondere Fristen bei Übertragung für städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen		153
K. Erläuterungen zu Abs. 9: Bescheinigung bei Übertragung iSd. Abs. 8		155
L. Erläuterungen zu Abs. 10: Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften		
I. Gewinnübertragung bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Abs. 10 Satz 1)	V. Rücklagenbildung (Abs. 10 Satz 5)	164
1. Begünstigter Steuerpflichtiger . . . 158	VI. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Abs. 10 Sätze 6 und 7)	165
2. Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften . 159	VII. Zwangsauflösung der Rücklage (Abs. 10 Satz 8)	166
3. Rechtsfolgen des Abs. 10 Satz 1: Gewinnübertragung bis 500 000 € . 160	VIII. Gewinnzuschlag (Abs. 10 Satz 9) . 167	
II. Gewinnübertragung auf Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter (Abs. 10 Satz 2)	IX. Beschränkung der Gewinnübertragung auf Personunternehmen (Abs. 10 Satz 10)	168
III. Gewinnübertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften (Abs. 10 Satz 3)	X. Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile (Abs. 10 Satz 11)	169
IV. Verweis auf vorangehende Absätze (Abs. 10 Satz 4)		
	M. ABC zu § 6b	170

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 6b

Schrifttum bis 1999: *Heuer*, Der neue § 6b EStG, FR 1964, 468; *Uelner*, Die steuerfreie Übertragung stiller Reserven – Der neue § 6b EStG, DStR 1964, 667; *Rudolph*, Bedeutung und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, DB 1966, 157; *Hellwig*, Ungelöste Probleme aus der Fundgrube des § 6b EStG, DStR 1968, 363; *Söffing*, Einzelfragen bei der Betriebsveräußerung, FR 1972, 52; *Stahlschmidt*, Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b des EStG in Grenzfällen, Diss., Mainz 1975; *Richter/Winter*, Handelsbilanzielle Voraussetzungen für die Rücklagenbildung nach § 6b EStG, FR 1974, 286; *Bordewin*, Rücklagen gem. § 6b EStG und Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften, Inf. 1979, 556; *Knobbe-Keuk*, Die Personengesellschaft im Recht der Steuervergünstigungen, DStJG 2 (1979), 109; *Richter*, Besonderheiten zur Gewinnübertragung bei Überschussrechnung, Inf. 1979, 439; *J. Thiel*, Aufschub der Gewinnrealisierung durch §§ 6b, 6c EStG sowie durch das AuslInvG und das EntwLStG, DStJG 4 (1981), 183; *Söffing*, Die Gewinnfiktion des neuen § 6b Abs. 6 EStG, DStZ 1982, 180; *Zeitler*, Änderungen des § 6b im Haushaltsstrukturgesetz, BB 1982, 283; *Kanzler*, Die Übertragung stiller Reserven gem. §§ 6b, 6c EStG unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerung von Land- und Forstwirten, Inf. 1983, 509; *Schön*, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Diss., Bonn 1986; *Haeger*, Bildung, Übertragung und Auflösung der § 6b-Rücklage nach neuem Bilanzrecht, DB 1987, 445, 493 und 549; *Theil*, Grundstückserwerb, Ausland und § 6b EStG, BB 1990, 1235; *Bordewin*, Steuererleichterungen durch Investitionen nach § 6b EStG, DStR 1992, 1463; *Bordewin*, Die Einheit der Personengesellschaft im Härtestes des § 6b, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung; Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 421; *Korten*, Umgekehrte Maßgeblichkeit bei Übertragung von Rücklagen

aus dem Betriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft auf Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, DB 1994, 692; *Schön*, Gewinnübertragungen nach § 6b EStG zwischen Kapital- und Personengesellschaften, FR 1994, 658; *Soethe*, Übertragung nach § 6b und der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei Personengesellschaften, DStR 1994, 1101; *Bernhard*, Die Übertragung einer § 6b-Rücklage auf einen steuerbefreiten Kommanditisten und ihre gewerbesteuerlichen Folgen, DB 1995, 1681; *Handzik*, Behandlung der Rücklage nach § 6b bei den sog. Zebragesellschaften, StBp. 1995, 202; *Mans/Leutschig*, Die Rücklage nach § 6b EStG, StBp. 1996, 318 und StBp. 1997, 5; *Dötsch*, Die Behandlung der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG im Rahmen der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, in *Schön* (Hrsg.), Gedächtnisschrift Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 411; *Kaminski*, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Personen- oder Kapitalgesellschaft, DStR 1997, 53; *Kanzler*, Der Sechs-B und die Landwirte, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 251; *Köhler*, Sonderposten mit Rücklageanteil, Grundsätze – Buchungstechnische Verrechnung – Steuerliche Aspekte, StBp. 1997, 249 und 285; *Schoor*, Gewinnübertragung nach § 6b EStG, FR 1997, 251.

Schrifttum ab 2000: *Strahl*, Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG und (drohende) Änderungen des Veräußerungspreises, FR 2000, 803; *Schoor*, Steueraufschub durch Bildung von 6b-Rücklagen, StuB 2001, 837; *Förster*, Die steuerneutrale Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen, DStR 2001, 1913; *Strahl*, Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG in der Entwurfsfassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – Rechtsänderungen und Gestaltungsmöglichkeiten, FR 2001, 1154; *Hartmann/Meyer*, Die Bildung von § 6b-Rücklagen nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, Inf. 2002, 141; *Jachmann*, § 6b EStG – quo vadis?, DStZ 2002, 203; *Kanzler*, Die Reinvestitionsvergünstigung § 6b EStG idF des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR 2002, 117; *Korn/Strahl*, Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG als Gestaltungsoption bei Umstrukturierungen, Stbg 2002, 300; *Neumann*, Übertragung von Veräußerungsgewinnen nach dem UntStFG, EStB 2002, 96; *Brandenberg*, § 6b EStG versus § 6 Abs. 5 EStG, JbFfSt. 2003/2004, 370; *Selbmann*, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG – Eine Norm zwischen Konstanz und Wandel, Diss., Hamburg 2003; *Schnitger*, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, BB 2004, 804; *Niehus*, Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften, FR 2005, 278; *Strahl*, Hinweise zur steuerneutrale Übertragung begünstigter Wirtschaftsgüter gem. § 6b EStG, FR 2005, 797; *Kanzler*, Gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise bei Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002, FR 2006, 691; *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, Diss., Berlin 2006; *Schoor*, Bilanzierung von Rücklagen nach § 6b EStG anhand von Fallbeispielen, StuB 2006, 504; *Kanzler*, Kies im Einkünfte dualismus, DStR 2007, 1101; *Ortmann-Babel*, Übertragung einer § 6b-Rücklage von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, DB 2008, 202; *Kanzler*, Rücklagenübertragung und mittelbare Grundstücksschenkung, NWB 2009, 3172; *Götzenberger*, Steuern auf stille Reserven vermeiden – durch Reinvestition in einen § 6b-Fonds, BB 2010, 806; *Jahndorff/Kleinmanns*, Übertragung stiller Reserven ins Ausland – § 6b EStG im Lichte der Niederlassungsfreiheit, DStR 2010, 1697; *Klein*, Übertragung der § 6b-Rücklage auf teiltfertige Gebäude, DStR 2011, 400; *Klein*, Beratungsansätze für Reinvestitionsfristen bei Rücklagen nach § 6b EStG, FR 2011, 506; *Orth*, Anwendbarkeit des § 6b EStG auf einen Einbringungsgewinn I, DStR 2011, 1541; *Mitschke*, Europarechtskonformität des § 6b EStG im Lichte der Niederlassungsfreiheit, DStR 2012, 1629; *Kanzler*, Umsetzung der EuGH-Entscheidung zum Inlandsbezug des § 6b EStG durch das StÄndG 2015, NWB 2015, 3814; *Marczinaik/Gebhardt/Buchholz*, Zur Neuregelung des § 6b Abs. 2a i.R.d. Steueränderungsgesetzes 2015, Ubg 2015, 685; *Sydow*, Reinvestitionsrücklage – EuGH fordert keine Ausdehnung auf das EU-/EWR-Ausland, NWB 2015, 1980; *Weiss*, § 6b EStG nach dem Steueränderungsgesetz 2015, EStB 2015, 102; *Hänsch*, § 6b-Rücklage bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, NWB 2016, 183; *Loschelder*, Zinslose Steuerstundung für Reinvestitionen in das Betriebsvermögen einer EU-/EWR-Betriebsstätte, DStR 2016, 9; *Schiefer/Scheuch*, Zur Steuerstundung bei vir-

tuell grenzüberschreitender Übertragung stiller Reserven – kritische Analyse des neuen § 6b Abs. 2a EStG, FR 2016, 11; *F. Schmidt*, Zinsschranke und § 6b-Rücklage – Ist die Bildung einer 6b-Rücklage sinnvoll?, NWB 2016, 920; *Farwick*, Wertaufholung nach einer Teilwertabschreibung – Kürzung der Gewinnübertragung nach § 6b EStG, NWB 2018, 315; *Kanzler*, Stundungsregelung des § 6b Abs. 2a EStG bei Reinvestitionen in einen anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaat – Gelöste und ungelöste Zweifelsfragen durch BMF-Schreiben vom 7.3. 2018, NWB 2018, 1688; *Strahl*, Zur steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaft, NWB 2018, 1290; *Adrian*, Keine Übertragung einer § 6b-Rücklage ohne Ersatzwirtschaftsgut – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 22.11.2018 – VI R 50/16, NWB 2019, 305; *Kanzler*, § 6b Abs. 2a Satz 4 bis 6 EStG: Die neue Verzinsungsregelung bei unterlassener Reinvestition – Stundungswahlrecht verliert an Attraktivität, NWB 2019, 546; *Kanzler*, Keine isolierte Übertragung von Reinvestitionsrücklagen oder fiktiven Betriebsaufgaben in ein anderes Betriebsvermögen, FR 2019, 274; *Kanzler*, Zur Funktion und Tragweite des gemeinschaftsrechtlichen Anwendungsvorrangs am Beispiel der unvollständigen Stundungsregelung des § 6b Abs. 2a EStG, FR 2019, 741; *Link*, Der Regierungsentwurf eines Brexit-Steuerbegleitgesetzes, NWB 2019, 177; *Prinz/Ludwig*, Aktuelles Praxis-Knowhow zu § 6b EStG, FR 2019, 493; *Weiss*, Aktuelle Rechtsprechung zur Rücklage nach § 6b EStG in Umwandlungsfällen, Ubg 2019, 337; *Weiss*, Neuere Entwicklungen bei der Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG, BB 2019, 1131.

Betriebswirtschaftliche Untersuchungen: *D. Schneider*, Wie wirkt die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG auf den Veräußerungszeitpunkt von Anlagen?, DB 1969, 581; *Rieden*, Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Übertragung stiller Rücklagen gemäß § 6b des Einkommensteuergesetzes, Diss., Köln 1972; *Siegel*, Der novellierte § 6b EStG: Zum Verständnis der Regelung über den Gewinnzuschlag und zu dessen Integrierung in die Steuerbilanzpolitik, DB 1983, 53; *von Rosenberg/Müller*, Die Vorteilhaftigkeit der Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG, DB 1990, 2433; *Bahrs*, Betriebswirtschaftliche Vorteilhaftigkeit von steuerrechtlich bedingten Reinvestitionsrücklagen, BB 2003, 568; *Blanck/Bahrs*, Exemplarische bilanzielle Passivposten des Ertragsteuerrechts als betriebswirtschaftliche Instrumente in der Land- und Forstwirtschaft, HLBS-Report 2010, 105; *Watrin/Riegler*, Steuerfreie Rücklage oder Steuerstundung? – Barwertkalküle zu § 6b Abs. 2a EStG, FR 2016, 345.

Schrifttum zu Abs. 10: Siehe vor Anm. 157.

1 I. Grundinformation zu § 6b

Seit VZ 1965 sieht § 6b die Möglichkeit vor, stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter erfolgsneutral auf die AHK entsprechender Reinvestitionsgüter zu übertragen. Sofern die Reinvestition nicht im Wj. der Veräußerung oder davor erfolgt, können die stillen Reserven aus der Veräußerung auch steuerneutral in eine Rücklage eingestellt und innerhalb bestimmter Fristen von vier bis neun Jahren mit den Kosten der Neuinvestition verrechnet werden. Nach Ablauf der vorgesehenen Reinvestitionsfrist ist die Rücklage gewinnerhöhend und zuschlagspflichtig aufzulösen. Als wirtschaftslenkende Norm soll die Reinvestitionsregelung den Strukturwandel fördern, eine Substanzbesteuerung des AV vermeiden, den Grundstücksverkehr beleben und die Finanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen verbessern. Die einzelnen Begünstigungstatbestände wurden seit Einführung der Vorschrift wiederholt eingeschränkt und erweitert (s. Anm. 3).

2 II. Rechtsentwicklung des § 6b

StÄndG 1964 v. 16.11.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): § 6b wurde in das EStG eingefügt. Als Vorläufer – wenigstens in der Methode – lässt sich § 30

des Gesetzes zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau v. 29.7.1963 (BGBl. I 1963, 549; BStBl. I 1963, 585) ansehen. Erstmalige Anwendung auf Veräußerungen, die nach dem 31.12.1964 erfolgen (§ 52 Abs. 3 idF des StÄndG 1964).

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): § 6c wurde für nicht bilanzierende Stpfl. mW für Veräußerungen nach dem 31.12.1964 eingeführt.

Zweites StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): In Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 wurden hinter „soweit der Gewinn bei der Veräußerung“ die Worte „von Grund und Boden oder der Veräußerung“ eingefügt. Damit wurde der Einführung der Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 Rechnung getragen.

StädtebaufördG v. 27.1.1971 (BGBl. I 1971, 1125; BStBl. I 1971, 431): Ab 1.8.1971 (§ 97 StädtebaufördG) wurden für die in § 82 des Gesetzes umschriebenen Tatbestände die Reinvestitionsfristen des Abs. 3 Sätze 2 und 3 von zwei bzw. vier auf sieben bzw. neun Jahre verlängert und die Frist des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (ununterbrochene Zugehörigkeit zum AV einer inländ. BS) von sechs auf zwei Jahre verkürzt.

ESTrG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 wurde das Erfordernis ordnungsmäßiger Buchführung gestrichen; Nr. 5 wurde hinzugefügt.

Zweites HaushaltsstrukturG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): In Abs. 1 Satz 1 wurde die Übertragbarkeit der aufgedeckten stillen Reserven bei der Veräußerung von Aufwuchs auf Grund und Boden, abnutzbaren beweglichen WG, Schiffen, Anteilen an KapGes. und lebendem Inventar land- und forstw. Betriebe auf 80 % des Gewinns begrenzt, und zwar bei Veräußerungen nach dem 31.12.1981 (§ 52 Abs. 6 aF). Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 wurde neu gefasst und um die Einschaltung des Bundesministers für Arbeit und Sozialordnung ergänzt. Abs. 1 Sätze 5 und 6 wurden angefügt: Erschwerung der Übertragung der stillen Reserven auf Anteile an KapGes. durch abgewandelte Übernahme der Aktivitätsklausel aus dem gleichzeitig aufgehobenen § 4 AIG. Abs. 6 wurde angefügt: Bei Auflösung einer § 6b-Rücklage erfolgte eine Erhöhung des Gewinns, dh. materiell ein Gewinnzuschlag (zur Bedeutung s. Anm. 149).

Gesetz über das Baugesetzbuch v. 8.12.1986 (BGBl. I 1986, 2191; BStBl. I 1987, 95): Abs. 7 und 8 wurden angefügt; § 82 StädtebaufördG wurde aufgehoben.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Veräußerungsgewinne konnten auch von den AHK der im Vorjahr angeschafften oder hergestellten WG abgezogen werden. In diesen Fällen trat an die Stelle der AHK der Buchwert des Reinvestitionsguts am Ende des vorangegangenen Wj. (Einfügung von Abs. 5). Die Möglichkeit, Gewinne auf Anteile an KapGes. zu übertragen, wurde abgeschafft. Der Veräußerungsgewinn konnte nur noch iHv. 50 % übertragen werden. In vollem Umfang konnten jedoch weiterhin die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden, die bei der Veräußerung von Grund und Boden, Aufwuchs auf und Anlagen im Grund und Boden land- und forstw. Betriebe sowie Gebäuden entstanden sind.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Die Möglichkeit, Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. auf Anteile

an KapGes. zu übertragen, wurde – beschränkt auf Unternehmensbeteiligungsgesellschaften – wieder eingeführt (teilweise rückgängigmachung der Änderung durch das StReformG 1990). Der Reinvestitionszeitraum wurde von zwei auf vier Jahre – bei hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre – verlängert. Abs. 3 Satz 6, der die Bildung einer stfreien Rücklage davon abhängig gemacht hatte, dass in der HBil. ein entsprechender Passivposten ausgewiesen wurde, wurde gestrichen, da nach § 5 Abs. 1 Satz 2 strechtl. Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtl. Jahresbilanz auszuüben sind. Abs. 6, der die AfA-Bemessungsgrundlage bei Anwendung des § 6b regelt, wurde ohne inhaltliche Änderungen neu gefasst. Der Gewinnzuschlag war nach der geänderten Fassung des Abs. 7 auch dann zu erheben, wenn die Rücklage vor Ablauf des vollen Reinvestitionszeitraums ganz oder teilweise gewinnerhöhend aufgelöst wird.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., die in Wj. entstehen, die nach dem 31.12. 1995 und vor dem 1.1.1999 enden, wurden begünstigt. Der Veräußerungsgewinn konnte in voller Höhe auf angeschaffte Anteile an KapGes. im Beitrittsgebiet übertragen werden, soweit damit mittelständischen Unternehmen Eigenkapital zugeführt wurde (Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 iVm. § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996).

Drittes Finanzmarktförderungsgesetz v. 24.3.1998 (BGBl. I 1998, 529; BStBl. I 1998, 369): In Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 wurde der Begriff „Unternehmensbeteiligungsgesellschaften“ klargestellt und in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 die Zugehörigkeitsfrist für Anteile an KapGes., die von Unternehmensbeteiligungsgesellschaften veräußert werden, auf ein Jahr verkürzt.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Nach Abs. 1 waren nur noch Veräußerungen von Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn dieser zu einem land- und forstw. BV gehört, sowie Gebäuden steuerbegünstigt, soweit die Reinvestition auch auf diese WG entfiel. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wurde neu gefasst: Die Übertragung stiller Reserven war nur noch innerhalb verschiedener Betriebe eines Stpfl. möglich. Die Möglichkeit der anteiligen Übertragung auf WG, die zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehören, an der auch der veräußernde Stpfl. beteiligt ist, entfiel. Abs. 8 Satz 2 wurde aufgehoben, weil Anteile an KapGes. und Schiffen nicht mehr zu den begünstigten Veräußerungsobjekten gehörten. Abs. 10 wurde angefügt: Übertragungen stiller Reserven zwischen dem Gesamthandsvermögen von PersGes./Gemeinschaften und ihren Gesellschaftern wurden ausgeschlossen.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): § 52 Abs. 59d aF wurde eingefügt. Danach war § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996 nicht anzuwenden. Diese Regelung war Folge einer Entsch. des EuGH, die in § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996 eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe gesehen hatte (s. hierzu Anm. 4 aE).

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Abs. 10 idF des StEntlG 1999/2000/2002 wurde aufgehoben und mit Abs. 10 ein neuer Begünstigungstatbestand für Personenunternehmen, die Anteile an KapGes. veräußern, geschaffen. Weiterhin wurde die Formulierung „eines Betriebs des Steuerpflichtigen“ in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 gestrichen. Die Änderungen wurden zum 1.1.2002 wirksam (§ 52 Abs. 18a). Der Gesetzgeber ist mit der Aufhebung des Abs. 10 idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) zusammen mit der Streichung von „eines Betriebs des Steuerpflichtigen“ in Abs. 4

Satz 1 Nr. 3 zur gesellschafterbezogenen Sichtweise zurückgekehrt (s. Anm. 25). Zudem wird durch Abs. 10 Personenunternehmen die steuerneutrale Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. ermöglicht, nachdem die Veräußerung von KapGesAnteilen bereits bis zum VZ 1998 allg. begünstigt war (s. Anm. 3 „StEntlG 1999/2000/2002“). Damit wird für Personenunternehmen ein Steuerausgleich für die umfassende StFreiheit geschaffen, die KapGes. nach § 8b Abs. 2 KStG genießen. Ziel des neuen Abs. 10 ist es, die für Investitionen zur Verfügung stehende Liquidität von Personenunternehmen weiter zu verbessern (BTDrucks. 14/6882, 33).

Fünftes StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): In Abs. 10 wurde die Übertragung auf die HK der begünstigten abnutzbaren beweglichen WG oder Gebäude zugelassen. Damit wurde ein Redaktionsversehen des UntStFG korrigiert.

Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Es wurden Binnenschiffe für den Zeitraum vom 1.1.2006 bis 31.12.2010 in den Kreis der begünstigten WG aufgenommen.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Im Zuge der Neukonzeption des Einbringungsteils nach §§ 20 ff. UmwStG wurde die Regelung des Abs. 10 Satz 11 gestrichen. Es handelte sich dabei um eine redaktionelle Folgeänderung (s. BTDrucks. 16/2710, 28).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Aufgrund der Einführung von § 6 Abs. 2a wurde Abs. 6 Satz 1 redaktionell geändert (s. BTDrucks. 16/4841, 6).

JSStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): § 52 Abs. 18b wurde dahingehend geändert, dass Binnenschiffe über den 31.12.2010 hinaus dauerhaft zu den begünstigten WG gehören.

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Es wurden mW zum 30.6.2013 redaktionelle Korrekturen in Abs. 5 und Abs. 8 Satz 1 vorgenommen. In Abs. 5 hieß es statt „hergestellt“ unzutreffend „herstellt“. In Abs. 8 Satz 1 wurde auf einen nicht existenten Satz 3 anstelle des Satzes 2 verwiesen. Diese Redaktionsversehen wurden durch das AmtshilfeRLUMsG korrigiert.

StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Abs. 2a wurde mW zum 6.11.2015 eingeführt, um die Entsch. des EuGH (EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13 – Kommission/Deutschland, FR 2015, 460) umzusetzen (s. Anm. 3). Der EuGH hatte festgestellt, dass die Beschränkung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 auf Reinvestitionsgüter, die zum AV einer inländ. BS gehören, unionsrechtswidrig ist (s. Anm. 136, auch Anm. 4). Begünstigt werden von Abs. 2a lediglich WG iSv. Abs. 1; Anteile an KapGes. iSv. Abs. 10 sind nicht erfasst. Abs. 2a gilt rückwirkend auch für Gewinne, die vor dem 6.11.2015 entstanden sind (vgl. § 52 Abs. 14 Satz 1).

„JSStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Einführung der Verzinsungsregelung in Abs. 2a Sätze 4 bis 6 mW ab dem 1.1.2018.

Brexit-StBG v. 25.3.2019 (BGBl. I 2019, 357; BStBl. I 2019, 223): Einfügung einer ergänzenden Regelung in Abs. 2a Satz 7 zum Unterbleiben der Verzinsung bei Reinvestitionen in WG, die zu einer BS des Stpfl. im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland nach dessen Austritt aus der EU gehören. Die Neuregelung ist am 29.3.2019 in Kraft getreten, da das Vereinigte Königreich ursprünglich zum 31.3.2019 aus der EU austreten sollte.

3 III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 6b mit höherrangigem Recht

Rechtssystematisch schafft § 6b als wirtschaftslenkende Norm durch Weiterentwicklung der Gewinnermittlungsbestimmungen für bestimmte Fälle eine Ausnahme von der Regel, dass aufgedeckte stille Reserven zu versteuern sind.

Wirtschaftshemmende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Anlagevermögen? Die Veräußerung eines WG führt zur Aufdeckung und Besteuerung der in seinem Buchwert enthaltenen stillen Reserven (s. auch § 5 Anm. 395 ff.). Der Erlös für Anlagen, die der Stpfl. durch Veräußerung mobilisiert, um andere Anlagegüter zu erwerben, wird daher bei Aufdeckung stiller Reserven zT weggesteuert, und zwar selbst dann, wenn der Stpfl. WG gleicher Art und gleicher Zweckbestimmung beschaffen will. Notwendige oder zweckmäßige Umstrukturierungen des AV werden durch die Besteuerung möglicherweise verhindert; dies auch deshalb, weil die Gewinnermittlungsbestimmungen des EStG auf einer nominalen Geldwertrechnung beruhen. Das EStG fingiert, dass die Kaufkraft des Geldes stets gleich bleibt (s. Einf. ESt. Anm. 47). Da sie sich jedoch laufend vermindert, führt die Nominalwertrechnung zu einer Besteuerung von Substanz und damit zu einer Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Größere wirtschaftliche Hemmnisse ergeben sich beim AV. Die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Nominalwertrechnung erschwert, wie der RegE des StÄndG 1964 (BTDrucks. 4/2400, 62) bemerkt, „die ökonomisch sinnvolle Anpassung der Wirtschaft an strukturelle Änderungen produktionstechnischer, verteilungswirtschaftlicher und regionaler Art“.

Wirtschaftsfördernde Bedeutung des § 6b: Die Nachteile der Besteuerung nach dem Nominalgewinn waren so erheblich geworden, dass der Gesetzgeber durch Schaffung eines neuen § 6b die Besteuerung der Gewinnverwirklichung für bestimmte Fälle aufschob oder durch Kürzung absetzbarer AHK – wenigstens auf einen längeren Zeitraum – verteilte (RegE, BTDrucks. 4/2400, 62, in einigen Punkten geändert durch FinAussch. des Bundestags, BTDrucks. 4/2617). Die Vorschrift soll „in erster Linie dazu dienen, den Unternehmen durch Veräußerung nicht mehr benötigter Anlagegüter Mittel für dringende Investitionsvorhaben zu verschaffen“ (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 4/2617, 4). Zweifelhaft ist die Förderung dieses Ziels bei Reinvestition in sog. § 6b-Fonds, weil es sich bei einer Investition in einen solchen Fonds um eine reine Kapitalanlage handelt (so auch Stellungnahme des BRat, BRDrucks. 318/10, 16; zur Funktionsweise von § 6b-Fonds *Götzenberger*, BB 2010, 806).

In der Praxis ist das gesetzgeberische Ziel erreicht worden. Der Steuerstundung durch die Übertragung stiller Reserven steht wahrscheinlich ein weit größerer Betrag an Steueraufkommen infolge der durch § 6b ermöglichten Wirtschaftsbelebung gegenüber.

Vergleich mit ausländischem Steuerrecht: § 6b verliert viel von seinem nach mancher Ansicht monströsen Charakter, wenn man die stl. Behandlung stiller Reserven im ausländ. StRecht betrachtet, bspw. § 12 öEStG oder § 1031 Internal Revenue Code (USA); s. *Tipke* in DStJG 4 (1981), 1; *J. Thiel* in DStJG 4 (1981), 183.

Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz: Die Beschränkung der Begünstigung auf WG des AV in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz (BVerfG v. 1.7.1975 – 1 BvR 74/75, HFR 1975, 462).

Die Beschränkung der Wahlrechte bei Mitunternehmenschaften infolge der Geltung der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise während der VZ 1999–2001 (s. Anm. 25) ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, auch wenn die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise nur drei Jahre galt (BFH v. 9.2.2006 – IV R 23/04, BStBl. II 2006, 538; hierzu *Kanzler*, FR 2006, 691; auch BFH v. 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl. II 2010, 820, zu § 6 Abs. 5), denn es liegt im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums, wenn für die Zukunft zu einer früheren Rechtslage zurückgekehrt wird, weil sich die Gesetzesänderung nicht bewährt hat (so die Vorinstanz Schl.-Holst. FG v. 7.4.2004 – 2 K 40/01, EFG 2004, 1042, rkr.). Es ist uE verfassungsrechtl. auch nicht zu beanstanden, dass die Reinvestitionsvergünstigung nicht für private Veräußerungsgewinne gilt (s. Anm. 12). Als Lenkungs- oder Sozialzwecknorm bedarf die Regelung zwar einer besonderen sachlichen Rechtfertigung gegenüber der Benachteiligung von Beziehern einer privaten Einkunftsart. Die Förderung des Strukturwandels ist jedoch ein solches Anliegen (BTDrucks. 4/2400, 62), das bei den Überschusseinkunftsarten von weit geringerer Bedeutung ist.

Vereinbarkeit mit Europarecht: § 6b entspricht den Vorschriften des europäischen Rechts. Insbesondere verstößt § 6b grds. nicht gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, weil die Vorschrift unterschiedslos und ohne Rücksicht auf ihre Ansässigkeit den Stpfl. die Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter ermöglicht (so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 6; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 2).

Allerdings verletzt das Erfordernis nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, dass die angeschafften oder hergestellten WG zum AV einer inländ. BS gehören, die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV und die Niederlassungsfreiheit nach Art. 31 des EWR-Abkommens (EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13 – Kommission/Deutschland, FR 2015, 460; dazu *Kanzler*, FR 2015, 465; so schon *Schnitger*, BB 2004, 804 [812]; *Jahndorff Kleinmanns*, DStR 2010, 1697; aA dagegen *Mitschke*, DStR 2010, 2110; *Mitschke*, DStR 2012, 1629). Der EuGH hat in der Entsch. festgestellt, dass die Ungleichbehandlung weder durch objektiv unterschiedliche Situationen erklärt noch durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses oder mit der Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten, gerechtfertigt werden könne. Zudem seien mildere Mittel denkbar, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigten als eine sofortige Besteuerung, insbes. die Stundung der festgesetzten Steuern (EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13 – Kommission/Deutschland, ABL. EU 2015 Nr. C 198, 9 = FR 2015, 460, Rz. 67 ff.). Der Gesetzgeber hat auf die Entsch. des EuGH mit der Einführung von Abs. 2a reagiert (hierzu Anm. 87 ff.). Sowohl die Stundung als auch deren Dauer von fünf Jahren entsprechen den Vorgaben des EuGH, so dass Abs. 2a grds. unionsrechtskonform ist (BFH v. 22.6.2017 – VI R 84/14, BStBl. II 2018, 171; krit. dagegen hinsichtlich der Dauer der Stundung *Marczinaik/Gebhardt/Buchholz*, Ubg 2015, 685). Ebenso unionsrechtskonform ist die in Abs. 2a Sätze 4 ff. zum 1.1.2018 eingeführte Verzinsung (hierzu Anm. 89), da der EuGH eine Verzinsung des gestundeten Betrags bei unterbleibender Reinvestition für zulässig erachtet hat (EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13 – Kommission/Deutschland, FR 2015, 460, Rz. 67). Allerdings verletzt die Stundungsregelung des Abs. 2a die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit, da sie die Veräußerung von KapGesBeteiligungen durch Personenunternehmen iSv. Abs. 10 nicht berücksichtigt (s. *Kanzler*, NWB 2015, 3814; *Kanzler*, FR 2015, 465; *Kanzler*, NWB 2018, 1668; so auch *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 2). Weiterhin bestehen unionsrechtl. Bedenken, weil Abs. 2a nicht für die GewSt gilt, da

§ 7 Satz 1 GewStG auf den estl. bzw. kstl. Gewinn Bezug nimmt, der durch Abs. 2a nicht berührt wird (näher *Marczinaik/Gebhardt/Buchholz*, Ubg 2015, 685).

Die EU-Kommission hat im Jahr 2017 ein weiteres Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet, da sie auch das Erfordernis der Zugehörigkeit des veräußerten WG zum AV einer inländ. BS nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 für unionsrechtswidrig hält (hierzu *Kanzler*, NWB 2017, 1533).

Der EuGH hat in § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe gesehen (EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98, BStBl. II 2001, 47). § 52 Abs. 8 sah für die Wj. 1996 bis 1998 eine Erweiterung des § 6b für das Beitrittsgebiet vor. Als Konsequenz aus der Entsch. des EuGH ist § 52 Abs. 8 idF des JStG 1996 nach § 52 Abs. 59d nicht mehr anzuwenden (auch BMF v. 29.12.2000 – IV A 6 - S 2139 - 5/00, BStBl. I 2001, 45 = StEK EStG § 6b Nr. 71).

IV. Geltungsbereich des § 6b

4 1. Sachlicher Geltungsbereich

Gewinnermittlungsarten: § 6b gilt für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5. Die Unterscheidung zwischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und nach § 5 hat Bedeutung, denn nach Abs. 4 Satz 2 kann eine § 6b-Rücklage, die bei der Veräußerung von WG eines Gewerbebetriebs gebildet worden ist, nicht auf WG eines land- oder forstw. Betriebs oder eines Betriebs der selbständigen Arbeit übertragen werden; zum Wechsel der Gewinnermittlungsart s. Anm. 8.

Einkunftsarten: § 6b gilt nur bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, LuF und selbständiger Arbeit. Eine Übertragung stiller Reserven von Gewerbebetrieben auf Betriebe der LuF oder der selbständigen Arbeit ist allerdings ausgeschlossen (Abs. 4 Satz 2).

Ausdehnung des Geltungsbereichs durch § 6c

- auf Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3;
- auf Land- und Forstwirte mit Einkünftermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a.

Körperschaftsteuer: § 6b gilt – mit Ausnahme von Abs. 10 – auch für die KSt (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). Die Regelung des Abs. 2a gilt ebenfalls für die KSt (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG).

Gewerbsteuer: § 6b gilt grds. auch für die GewSt (§ 7 GewStG). Allerdings gilt Abs. 2a nicht, da die Regelung keinen Einfluss auf die StBil. hat (vgl. *Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx*, 5. Aufl. 2020, § 6b Rz. 16; *Marczinaik/Gebhardt/Buchholz*, Ubg 2015, 685).

Einzelfragen: Siehe Anm. 170 „Anlaufender Betrieb“; zu begünstigten WG (Abs. 1) s. Anm. 38–41 bei Veräußerung und Anm. 68–71 bei Anschaffung oder Herstellung; zur Beschränkung auf inländ. BS (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3) s. Anm. 120–122 und 136.

5 2. Persönlicher Geltungsbereich

Natürliche und juristische Personen können § 6b anwenden (§ 8 Abs. 1 KStG); bei Abs. 10 bestehen Einschränkungen, s. Anm. 158.

Ehegatten: Trotz Zusammenveranlagung sind die Einkünfte jedes Ehegatten gesondert zu ermitteln (s. § 26b Anm. 27). Stille Reserven können nicht von WG des einen Ehegatten auf WG des anderen Ehegatten übertragen werden.

Mitunternehmer: Bei Mitunternehmerschaften ist nicht die Mitunternehmerschaft selbst, sondern der einzelne Mitunternehmer begünstigt (s. Anm. 25).

Gesamtrechtsnachfolger: Erben treten in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Das gilt bei § 6b hinsichtlich der Fristberechnung auch für sonstige Gesamtrechtsnachfolger (s. Anm. 97).

Weitere Einzelfragen: Siehe Anm. 170, zB „Betriebsaufspaltung“, „GmbH & Co. KG“, „Umwandlung“, „Verschmelzung“.

3. Zeitlicher Geltungsbereich

6

Zur Anwendung der diversen Neuregelungen s. Anm. 2.

4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

7

In persönlicher Hinsicht gilt § 6b auch für beschränkt Stpfl., weil § 50 keine Einschränkungen enthält.

In sachlicher Hinsicht ist die Übertragung stiller Reserven nur zwischen inländ. BV zulässig (s. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3), s. dazu Anm. 118–136. Die Veräußerung von Anteilen an ausländ. KapGes. ist nach Abs. 10 begünstigt, s. Anm. 159.

Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte: Sofern die Überführung des WG in die ausländ. BS nach § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 zu einer Gewinnrealisierung führt, erfolgt dies nach Entnahmegrundsätzen (s. *Strahl*, FR 2007, 665). Eine Entnahme ist keine von § 6b begünstigte Veräußerung (s. Anm. 31). Die stillen Reserven können daher nicht nach § 6b übertragen werden.

V. Verhältnis des § 6b zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Einkommensteuervorschriften

a) Verhältnis zu § 6c

8

§ 6b gilt nur für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5. § 6c ergänzt den persönlichen Geltungsbereich für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder mit Einkünften aus LuF, die gem. § 13a nach Durchschnittssätzen ermittelt werden. Zum sachlichen Geltungsbereich des § 6c s. § 6c Anm. 4. Zur Übertragung stiller Reserven zwischen Betrieben verschiedener Gewinnermittlungsarten s. Anm. 115.

b) Verhältnis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart

9

Bedeutung des Wechsels der Gewinnermittlungsart: Der Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 oder § 5 zu § 4 Abs. 3 oder § 13a (bzw. umgekehrt) bedeutet einen Wechsel vom Geltungsbereich des § 6b zu dem des § 6c (bzw. von § 6c zu § 6b). Die für die Inanspruchnahme des § 6b erforderliche sechsjährige Zugehörigkeit der WG zur gleichen BS (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) wird durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht unterbrochen; s. auch Anm. 121. Auch die Frist für

die Übertragung der stillen Reserven nach Abs. 3 wird durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht beeinflusst; s. aber Anm. 97 zur Fristberechnung nach Wj.; beim Wechsel der Gewinnermittlungsart entsteht ggf. durch Umstellung des Wj. ein RumpfWj.

Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) oder zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a): Für die Übertragung stiller Reserven gilt vom Wechsel an nicht mehr § 6b, sondern § 6c (R 6b.2 Abs. 11 Satz 1 EStR 2012). Eine in der Schlussbilanz enthaltene § 6b-Rücklage kann fortgeführt werden, weil sich die Anwendungsbereiche von § 6b und § 6c aufgrund der Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002 (v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) nicht mehr unterscheiden. Zur aF s. Vor §§ 4–7 Anm. 74.

Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich von der Überschussrechnung oder Durchschnittsbesteuerung: Geht der Stpfl. von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen (§ 13a) zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 über und sind im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart nach § 6c begünstigte Gewinne noch nicht aufzulösen, so ist in Höhe der noch nicht übertragenen Gewinne eine Rücklage in der Übergangsbilanz auszuweisen (R 6b.2 Abs. 11 Satz 2 EStR 2012). Für die weitere Behandlung dieser Rücklage gilt § 6b (R 6b.2 Abs. 11 Satz 3 EStR 2012); s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 57.

10 c) Verhältnis zu § 6 Abs. 5

§ 6b findet auf die von § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 geregelten Fälle der Übertragung von WG grds. keine Anwendung, denn § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 sieht die Fortführung von Buchwerten vor, so dass es an der für eine Veräußerung iSv. § 6b erforderlichen Gewinnrealisierung fehlt (s. Anm. 30 und 32). Dies gilt bei einer unentgeltlichen Übertragung auch dann, wenn es nach § 6 Abs. 5 Sätze 4ff. zu einer Gewinnrealisierung kommt, denn mangels Entgelt ist keine Veräußerung gegeben. § 6b ist dagegen anwendbar, wenn es bei einer Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 Sätze 4ff. zu einer Gewinnrealisierung kommt, denn in diesem Fall ist ein tauschähnlicher Vorgang gegeben, der einer Veräußerung gleichsteht (s. auch § 6 Anm. 1631).

11 d) Verhältnis zu §§ 16, 34 und § 34b

Verhältnis zu §§ 16, 34: Bei einer Betriebsveräußerung (§ 16) kann der Stpfl. eine bestehende § 6b-Rücklage auflösen oder fortführen. Zur Vermeidung der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns iSd. § 16 kann er eine Rücklage neu bilden.

Auflösung einer bestehenden Rücklage: Wenn der Stpfl. einen Betrieb veräußert und hierbei eine bereits bestehende § 6b-Rücklage auflöst, so gehört der dadurch entstehende Gewinn zu dem nach § 34 Abs. 1 und 2 tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn (BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848; BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; glA R 6b.2 Abs. 10 Satz 5 EStR 2012; Müller/Dorn/Hoffmann in LBP, § 6b Rz. 293 [4/2019]; s. auch § 16 Anm. 23 mwN).

Die Fortführung einer bestehenden Rücklage bei Betriebsveräußerung ist zulässig (glA R 6b.2 Abs. 10 Satz 1 EStR 2012), auch wenn der Stpfl. zur Zeit der Betriebsveräußerung keine Reinvestitionsmöglichkeit besitzt (s. Anm. 90) oder wenn er keine Reinvestitionsabsicht hegt (s. Anm. 37). Liegen die Voraussetzungen für

die Weiterführung der Rücklage nicht oder nicht mehr vor, ist sie gewinnerhöhend aufzulösen (s. R 6b.2 Abs. 10 Satz 4 EStR 2012).

Bei Fortführung der Rücklage deckt der Stpfl. nicht alle zur Zeit der Betriebsveräußerung bestehenden stillen Reserven auf. Trotzdem wird der Gewinn als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 angesehen, wenn die Rücklage nur solche stillen Reserven enthält, die bei der Veräußerung von nicht zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs gehörenden WG aufgedeckt worden sind; auf den Veräußerungsgewinn finden trotz Fortführung der Rücklage der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 (s. § 16 Anm. 122) und die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 Anwendung (R 6b.2 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012).

Neubildung einer § 6b-Rücklage: § 6b kann auf Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 14a, 16 und 18 Abs. 3 angewendet werden, soweit der Gewinn auf begünstigte WG entfällt (s. auch Anm. 31). Dies gilt auch, soweit es sich um einen Veräußerungsgewinn nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 UmwStG iVm. § 16 handelt (hierzu *Orth*, DStR 2011, 1541). Zur Aufteilung eines Gesamtpreises s. Anm. 82. Zur Reinvestitionsabsicht s. Anm. 37, 90.

Die Anwendung des § 6b auf einen – auch nur kleinen – Teil des Veräußerungsgewinns schließt aber die Tarifiermäßigung für den nicht nach § 6b neutralisierten Teil des Veräußerungsgewinns aus (§ 34 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 6; s. § 34 Anm. 33 und 90; vgl. aber FG Münster v. 23.9.2015 – 10 K 4079/14 F, EFG 2016, 20, rkr., für den nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 nicht ermäßigt besteuerten Teil des Veräußerungsgewinns). Auch die spätere Auflösung der Rücklage ist nicht nach § 34 tarifbegünstigt (s. Anm. 31 sowie § 16 Anm. 23 und 438). Die Grenzen für die Geltung von Freibeträgen nach § 16 Abs. 4, § 14 Satz 2, § 18 Abs. 3 Satz 2 richten sich nach dem nicht durch die Anwendung des § 6b (oder § 6c) geminderten Veräußerungsgewinn (glA *Wacker* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 16 Rz. 587). Der Freibetrag ist allerdings von dem nach Bildung der Rücklage verbleibenden Gewinn abzuziehen, s. § 16 Anm. 122.

Verhältnis zu § 34b: Die Tarifbegünstigung für Holznutzungen nach § 34b bleibt – anders als die Tarifbegünstigung nach § 34 – für den verbleibenden Gewinn auch dann erhalten, wenn bei der Veräußerung eines Waldgrundstücks § 6b oder bei einer Entschädigung die Regelungen der Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR 2012 (hierzu Anm. 15) in Anspruch genommen worden sind (vgl. *Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx*, 5. Aufl. 2020, § 6b Rz. 41).

e) Verhältnis zu §§ 17, 23

12

§ 6b greift in Fällen der §§ 17, 23 nicht ein (glA *Schießl* in *Blümich*, § 6b Rz. 32 [5/2019]), denn Veräußerungsgewinne sind nur dann begünstigt, wenn der Stpfl. den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, s. Anm. 115) und WG des BV veräußert werden (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, s. Anm. 118). Es reicht nicht aus, dass der Veräußerungsgewinn überhaupt stpfl. ist (BFH v. 19.3.1981 – IV R 167/80, BStBl. II 1981, 527).

f) Verhältnis zu § 15a

13

Bei der Bestimmung des Kapitalkontos des Kommanditisten iSv. § 15a sind negative Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen. Sofern das Kapitalkonto iSv. § 15a aufgrund einer wegen der Inanspruchnahme von § 6b zu bildenden Ergänzungsbilanz negativ wird, sind Verluste insoweit nicht ausgleichsfähig (BFH v. 18.5.2017 – IV R 36/14, BStBl. II 2017, 905; *Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx*, 5. Aufl. 2020, § 6b Rz. 38).

Einstweilen frei.

14

2. Andere Möglichkeiten zur Vermeidung der Gewinnverwirklichung

15 a) Rücklage für Ersatzbeschaffung

Nach R 6.6 EStR 2012 können stille Reserven, die durch das zwangsweise Ausscheiden von WG aufgedeckt worden sind, unter bestimmten Voraussetzungen auf ErsatzWG übertragen werden. Kann die Übertragung nicht im gleichen Wj. erfolgen, kann eine Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet werden; s. näher R 6.6 EStR 2012, § 5 Anm. 659. Wir sprechen der Einfachheit halber im Folgenden nur von der Rücklage für Ersatzbeschaffung; die Ausführungen gelten für die Übertragung der stillen Reserve im Jahr des Ausscheidens eines WG sinngemäß (ausführl. zur Rücklage für Ersatzbeschaffung *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, 19 ff.).

Unterschiede der Regelung in R 6.6 EStR 2012 gegenüber derjenigen gem. § 6b sind im Wesentlichen folgende:

- ▶ *Begünstigte Wirtschaftsgüter*: Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann beim Ausscheiden aller WG gebildet werden; 6b begünstigt dagegen nur bestimmte WG des AV (Abs. 1; s. Anm. 38–41).
- ▶ *Dauer der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen*: Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann ohne Rücksicht darauf gebildet werden, wie lange das ausgeschiedene WG zum BV des Stpfl. gehört hatte; § 6b verlangt grds. eine sechsjährige Zugehörigkeit des veräußerten WG zum AV einer inländ. BS (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; s. Anm. 118 ff.).
- ▶ *Anlass für das Ausscheiden des Wirtschaftsguts*: Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann nur beim zwangsweisen Ausscheiden eines WG gebildet werden, auch wenn das WG dabei untergeht; § 6b setzt eine Veräußerung und damit den Übergang des WG auf einen Dritten voraus (s. Anm. 30).
- ▶ *Ersatzbeschaffung*: Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann nur auf ein funktionsgleiches ErsatzWG, das auch funktionsgleich genutzt wird, übertragen werden (s. § 5 Anm. 659); § 6b verlangt keine Ersatzbeschaffung (s. Anm. 65), lässt aber die Übertragung stiller Reserven nur auf bestimmte WG zu.
- ▶ *Absicht der Ersatzbeschaffung*: Die Rücklage für Ersatzbeschaffung kann nur gebildet werden, wenn der Stpfl. die Absicht der Ersatzbeschaffung hat (R 6.6 Abs. 5 Satz 5 EStR 2012; s. § 5 Anm. 659); eine § 6b-Rücklage kann auch gebildet werden, wenn der Stpfl. bereits zur Zeit ihrer Bildung ihre spätere gewinnerhöhende Auflösung plant (s. Anm. 88).
- ▶ *Übertragung stiller Reserven von Gebäuden auf Grund und Boden*: Bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung ist die Übertragung stiller Reserven möglich, bei § 6b nicht (s. Anm. 68).
- ▶ *Auflösungsfristen*: Die Rücklage für Ersatzbeschaffung ist mangels Ersatzbeschaffung bei einem beweglichen WG am Schluss des ersten, bei einem Grundstück oder Gebäude am Schluss des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen; die Fristen können im Einzelfall angemessen verlängert werden (s. R 6.6 Abs. 4 Satz 5 EStR 2012). Die Frist für die Übertragung oder Auflösung einer § 6b-Rücklage läuft grds. bis zum Ende des auf ihre Bildung folgenden vierten oder sechsten Wj. (s. Anm. 96 ff.).
- ▶ *Höhe des Auflösungsgewinns*: Bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung entsteht der Gewinn in Höhe der aufgelösten Rücklage; ein Gewinnzuschlag fällt nicht an. Der Gewinn in Höhe der aufgelösten § 6b-Rücklage wird um den Gewinn-

zuschlag nach Abs. 7 erhöht, wenn keine Gewinnübertragung erfolgt (s. Anm. 149–151).

- ▶ **Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs:** Die Rücklage für Ersatzbeschaffung ist bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs zugunsten des Veräußerungsgewinns aufzulösen (BFH v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392). Eine § 6b-Rücklage kann fortgeführt werden (s. Anm. 11).

Wahlrecht: Sind sowohl die Voraussetzungen von R 6.6 EStR 2012 als auch diejenigen des § 6b erfüllt, so kann der Stpfl. zwischen beiden Verfahren wählen (glA *Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx*, 5. Aufl. 2020, § 6b Rz. 42; *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 7). Der Stpfl. braucht nicht schon bei der Bildung der Rücklage kenntlich zu machen, welcher Art sie sein soll (glA *Jachmann-Michel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 2a). Er kann auch die bei einem einzigen WG aufgedeckten stillen Reserven teils nach R 6.6 EStR 2012, teils nach § 6b behandeln (glA *Dißars in Lademann*, § 6b Rz. 173 [10/2016]). Aus der Buchführung muss aber ersichtlich sein, in welcher Höhe und bei welchen WG im einzelnen Wj. stille Reserven aufgedeckt und übertragen oder in die Rücklage gestellt und später übertragen oder aufgelöst worden sind (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5).

Die Übertragung stiller Reserven nach den Grundsätzen der Rücklage für Ersatzbeschaffung ist nicht mehr möglich, wenn es sich um einen Fall der vorweggenommenen Ersatzbeschaffung handelt und die Reinvestitionsfrist nach § 6b abgelaufen ist (BFH v. 12.6.2001 – XI R 5/00, BStBl. II 2001, 830).

Bei einem WG, das an Stelle eines infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aus dem BV ausgeschiedenen WG angeschafft oder hergestellt worden ist (ErsatzWG), ist die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 auch dann erfüllt, wenn das zwangsweise ausgeschiedene WG und das ErsatzWG zusammen sechs Jahre zum AV des Stpfl. gehört haben (R 6b.3 Abs. 4 EStR 2012).

b) Tausch von Wirtschaftsgütern

16

Seit der Einführung von § 6 Abs. 6 Satz 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) führt der Tausch von WG zu einer Gewinnrealisierung (s. § 6 Anm. 1710 ff.). Der Tausch stellt daher eine Veräußerung iSv. Abs. 1 dar (s. Anm. 31). Eine erfolgsneutrale Übertragung von WG nach Maßgabe des Tauschgutachtens (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30; s. hierzu § 6 Anm. 1703) ist seitdem nicht mehr möglich (s. aber OFD Frankfurt v. 21.5.2001, BB 2001, 1725). Ausführlich zum erfolgsneutralen Tausch auch *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, 30 ff. und 157 f.

c) Billigkeitsmaßnahmen (§ 163 AO)

17

Innerhalb des Geltungsbereichs von § 6b kommen Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO nicht in Betracht. Daher ist zB eine Verlängerung der Frist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 nicht möglich (FG Nürnberg. v. 28.7.2010 – 3 K 2054/2007, EFG 2011, 518, rkr.; glA *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 9). Außerhalb des Geltungsbereichs von § 6b kann die FinVerw. nach § 163 AO entsprechend § 6b verfahren, zB wenn der Stpfl. aufgrund eines behördlichen Eingriffs gehindert war, ein Reinvestitionsobjekt rechtzeitig anzuschaffen oder herzustellen. Andererseits ist die

FinVerw. nicht durch eine Ermessensreduzierung auf Null zur Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO entsprechend § 6b verpflichtet, wenn ein Übertragungsvertrag außerhalb des Anwendungsbereichs des § 6b eine Auflage enthält, mit den Veräußerungsobjekten entsprechend § 6b zu verfahren (Nds. FG v. 16.9.2015 – 9 K 58/14, EFG 2016, 3, rkr.); s. aber aA BFH v. 23.4.2009 – IV R 9/06, BStBl. II 2010, 664; hierzu *Kanzler*, NWB 2009, 3172; auch *Hartmann*, EFG 2016, 7. Zur Billigkeit als grundlegendem Prinzip des Besteuerungsaufschubs s. *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, 68 f. und 158 ff.

18 Einstweilen frei.

19 VI. Verfahrensfragen zu § 6b

Die Anwendung des § 6b setzt keinen Antrag des Stpfl. voraus, sondern erfolgt lediglich durch entsprechende Buchung und Bilanzierung. Zur Maßgeblichkeit der HBil. s. Anm. 52, 110.

Bilanzberichtigung: Hat der Stpfl. aufgrund eines nach § 6b begünstigten Veräußerungsgewinns einen Abzug bei den AHK eines WG vorgenommen, bei dem der Abzug nicht zulässig war, so kann die Bilanz nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 Satz 1 bis zum Eintritt der Bestandskraft der Veranlagung berichtigt werden.

Ausführlich zur Bilanzberichtigung s. § 4 Anm. 398 ff. Zur Änderung des Veräußerungsgewinns s. Anm. 84; zur Änderung der AHK des Reinvestitionsguts s. Anm. 58.

Bilanzänderung: Die Zulässigkeit einer Bilanzänderung bestimmt sich nach § 4 Abs. 2 Satz 2.

► **Begriff der Bilanzänderung:** Eine Bilanzänderung ist gegeben, wenn der Stpfl. einen richtigen Bilanzansatz durch einen anderen richtigen Bilanzansatz ersetzen will oder ein Wahlrecht nachträglich ausüben möchte (s. § 4 Anm. 350 und 461). Ein solches Wahlrecht stellt auch das Wahlrecht nach § 6b dar (BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; BFH v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568).

Eine Bilanzänderung liegt nicht vor, wenn sich einem Stpfl. erst nach Einreichung der Bilanz die Möglichkeit eröffnet, erstmalig ein Wahlrecht auszuüben. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn sich im Rahmen einer Bp. herausstellt, dass ein Gewinn aus der Veräußerung eines WG realisiert worden ist, der in eine Rücklage nach § 6b eingestellt werden kann. In diesem Fall ist ein Stpfl. nicht durch § 4 Abs. 2 Satz 2 gehindert, § 6b in Anspruch zu nehmen (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418; BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, FR 2007, 433; hierzu *Kanzler*, FR 2006, 693; *Kanzler*, FR 2007, 435; s. auch § 4 Anm. 461). Allerdings greift § 4 Abs. 2 Satz 2 wiederum ein, wenn die fehlende Ausübung des Wahlrechts auf einer zumindest fahrlässigen Nichterfassung des Gewinns beruht (BFH v. 27.9.2006 – IV R 7/06, FR 2007, 433).

► **Voraussetzungen der Bilanzänderung:** Nach § 4 Abs. 2 Satz 2 idF des StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) ist eine Bilanzänderung nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 auf den Gewinn reicht (s. § 4 Anm. 465 ff.).

- *Zeitliche Grenzen der Bilanzänderung:* Die Bildung einer Rücklage im Wege der Bilanzänderung scheidet immer dann aus, wenn die davon betroffene Veranlagung bestandskräftig ist (s. § 4 Anm. 475). Dementsprechend ist auch die Inanspruchnahme des § 6b nicht mehr möglich (BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195; BFH v. 25.4.1990 – I R 136/85, BStBl. II 1990, 905; BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958). Der Stpfl. kann allerdings die Begünstigung des § 6b auch noch nach Ablauf der Reinvestitionsfrist unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 im Wege der Bilanzänderung in Anspruch nehmen (s. nur BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; BFH v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568; BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272).

VII. Überblick zu den Tatbeständen, Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b

20

Die Reinvestitionsregelung gestattet es, stille Reserven von bestimmten veräußerten WG auf bestimmte andere WG zu übertragen; s. hierzu die tabellarische Übersicht (nach *Kanzler in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte*, Kap. 31 Rz. 55 [Stand 4/2019]):

Übertragung von stillen Reserven auf						
Veräußerungsgewinn aus	Grund und Boden	Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden	Gebäude	Binnenschiffe	abnutzbare bewegliche WG	Anteile an KapGes. im BV von Personenunternehmen
Grund und Boden	Ja (zu 100 %) auf AK	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Nein	Nein	Nein
Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden	Nein	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Nein	Nein	Nein
Gebäuden	Nein	Nein	Ja (zu 100 %) auf AK oder HK	Nein	Nein	Nein
Binnenschiffen	Nein	Nein	Nein	Ja (zu 100 %) auf AH oder HK	Nein	Nein

Übertragung von stillen Reserven auf						
Veräußerungsgewinn aus	Grund und Boden	Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden	Gebäude	Binnenschiffe	abnutzbare bewegliche WG	Anteile an KapGes. im BV von Personenunternehmen
Anteilen an KapGes. im BV von Personenunternehmen	Nein	Nein	Ja (bis 500 000 €) auf AK oder HK	Nein	Ja (bis 500 000 €) auf AK oder HK	Ja (bis 500 000 €) auf AK

Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit eine Übertragung der stillen Reserven in Betracht kommt:

- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1),
- Veräußerung bestimmter WG (Abs. 1 Satz 1, Abs. 10; s. Übersicht Anm. 1),
- sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten WG zum AV einer inländ. BS (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2),
- Erzielung eines Veräußerungsgewinns (Abs. 1 Satz 1, Abs. 2),
- StPflicht des Veräußerungsgewinns im Inland (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4),
- buchmäßige Verfolgbarkeit der Übertragung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5).

Rechtsfolgen: Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so können die durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden

- entweder durch Abzug von den AK oder HK bestimmter WG (Abs. 1 Satz 2; Abs. 4 Satz 2; Abs. 10), die zum AV einer inländ. BS gehören (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3), im Wj. der Veräußerung (Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)
- oder durch Bildung einer Rücklage und ihre Übertragung in einem späteren Wj. (Abs. 3, Abs. 4 Satz 1 Nr. 5; Abs. 10).

21–23 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Begünstigte Veräußerungen/Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten/begünstigte Reinvestitionen

I. Begünstigte Personen: Steuerpflichtige (Abs. 1 Satz 1)

24 1. Grundsatz der Personenbezogenheit

§ 6b begünstigt nach seinem Wortlaut („Steuerpflichtige“) den einzelnen Stpfl. und stellt nicht auf den einzelnen Betrieb ab, denn der Stpfl. kann stille Reserven mit Hilfe von § 6b grds. aus einem Betrieb in einen anderen, ihm gehörenden Be-

trieb übertragen (Umkehrschluss aus Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 46). Die Vergünstigung ist nicht betriebs-, sondern personenbezogen.

BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; BFH v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; BFH v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782; BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; BFH v. 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; BFH v. 26.5.1994 – IV R 77/92, BFH/NV 1995, 214; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549; BFH v. 23.4.2009 – IV R 9/06, BStBl. II 2010, 664; BFH v. 19.12.2012 – IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313; glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 3; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 1; *Schießl* in *Blümich*, § 6b Rz. 227 (6/2017); grds. aA *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 417ff.; *Schön*, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 1986; s. auch Anm. 25.

Aus der Personenbezogenheit folgt, dass die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 in einer BS des veräußernden Stpfl. erfüllt sein muss und die Veräußerung des ganzen Betriebs die Sperrfrist unterbricht (s. Anm. 122).

2. Mitunternehmer als begünstigter Steuerpflichtiger

25

Bei Mitunternehmerschaften stellt sich die Frage, ob der einzelne Mitunternehmer oder die Mitunternehmerschaft zur Inanspruchnahme von § 6b berechtigt ist. Diese Frage war lange Zeit Gegenstand eines Meinungsstreits, der mittlerweile als geklärt angesehen werden muss.

Gesellschafterbezogene Betrachtungsweise: Nach ganz hM in Rspr. und Schrifttum ist der einzelne Mitunternehmer der begünstigte Stpfl., nicht die Mitunternehmerschaft selbst (sog. gesellschafterbezogene Betrachtungsweise).

BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; BFH v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; BFH v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782; BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; BFH v. 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 4; *Heger* in *KSM*, § 6b Rz. A 17 (6/2018); *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 1c; *Schießl* in *Blümich*, § 6b Rz. 227 (6/2017); ebenso R 6b.2 Abs. 6 und 7 EStR 2012.

Die gesellschafterbezogene Betrachtungsweise beruhte ursprünglich auf der sog. Bilanzbündeltheorie. Daher ergaben sich durch die Aufgabe der Bilanzbündeltheorie durch den BFH (s. § 15 Anm. 85) und aufgrund des Umstands, dass die Rspr. seit Mitte der 1980er-Jahre die PersGes. als eigenständiges Steuerrechtssubjekt ansieht (s. nur BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761 f.]), Zweifel an der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise. Gleichwohl wurde zutr. an ihr festgehalten, denn zwar ist die PersGes. selbst Subjekt der Einkünftequalifikation, der Gewinnerzielung und der Gewinnermittlung (s. § 15 Anm. 90 ff.), jedoch kann Stpfl. iSv. § 6b nur der einzelne Gesellschafter sein, denn nur er ist estpfl. und hat die im Gesamthandsvermögen der PersGes. erzielten Veräußerungsgewinne nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu versteuern (s. nur *Bordewin*, FS L. Schmidt, 1993, 421 [433 f.]; *Jachmann*, DStZ 2002, 203).

Gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise: Im Gegensatz zur gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise wird von einer Gegenansicht vertreten, die PersGes. selbst müsse als Begünstigter des § 6b angesehen werden (sog. gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise). Begründet wird die gesellschaftsbezogene Betrachtungs-

weise vor allem damit, dass § 6b bereits bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft zu berücksichtigen sei. Der Veräußerungsgewinn sei daher nicht beim einzelnen Gesellschafter zu neutralisieren, sondern bei der Gesellschaft.

Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 417 ff.; *Schön*, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 1986, 11 ff.; neuerdings *Selbmann*, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 2003, 118 f.

Die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise kommt insbes. beim Erfordernis der sechsjährigen Zugehörigkeit zu einer BS nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und bei der Ausübung des Wahlrechts zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Vorübergehende Geltung der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise während der Veranlagungszeiträume 1999–2001: Während der VZ 1999–2001 galt aufgrund der Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise (BFH v. 9.2.2006 – IV R 23/04, BStBl. II 2006, 538; hierzu *Kanzler*, FR 2006, 691). Nach Abs. 10 idF des StEntlG 1999/2000/2002 trat bei PersGes. und Gemeinschaften an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft oder die Gemeinschaft, soweit WG zum Gesamthandsvermögen gehörten. Außerdem verlangte Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002, dass die Reinvestitionsgüter zum AV einer inländ. BS eines Betriebs des Stpfl. gehören.

Die Geltung der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise führte zu einer starken Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 6b bei PersGes. Zulässig blieb lediglich die Übertragung von Gewinnen zwischen dem EinzelBV des Mitunternehmers und seinem SonderBV bei der PersGes. Dagegen war die Übertragung von Gewinnen zwischen dem Gesamthandsvermögen auf der einen Seite und dem EinzelBV und SonderBV auf der anderen Seite nicht mehr zulässig (s. *Hartmann/Meyer*, Inf. 2002, 141). Auch die Übertragung stiller Reserven aus dem SonderBV eines Gesellschafters auf Reinvestitionen im Gesamthandsvermögen einer SchwesterPersGes. war ausgeschlossen (BFH v. 9.2.2006 – IV R 23/04, BStBl. II 2006, 538).

Andererseits führte ein Gesellschafterwechsel nach der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise – anders als nach der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise (s. Anm. 127) – nicht mehr zu einer Unterbrechung der Besitzzeit nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (*Kanzler*, FR 2002, 117).

Rückkehr zur gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise ab dem Veranlagungszeitraum 2002: Mit dem UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) ist der Gesetzgeber zur gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise zurückgekehrt. Umgesetzt wurde dies durch die Aufhebung des Abs. 10 idF des StEntlG 1999/2000/2002 und durch die Streichung der Formulierung „eines Betriebs des Steuerpflichtigen“ in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3. Die Änderungen wurden zum VZ 2002 wirksam (§ 52 Abs. 18a).

In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/6882, 33) heißt es:

„Im Zuge der Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfolgt bei § 6b – als begleitende Folgemaßnahme – eine Rückkehr von der gesellschaftsbezogenen zur gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise. Damit wird der Rechtszustand, wie er bis zum 31.12.1998, also vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002, bestanden hat, im Ergebnis wiederhergestellt [...]. Anspruchsberechtigter für die Bildung von Rücklagen nach § 6b EStG ist jetzt wieder der Steuerpflichtige.“

Damit ist für die Rechtsanwendung wieder von der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise auszugehen (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 4;

Müller/Dorn/Hoffmann in LBP, § 6b Rz. 13 [4/2019]; Jachmann-Michel in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 1c).

Einstweilen frei.

26

3. Personenidentität zwischen dem begünstigten Steuerpflichtigen, dem Veräußerer und dem Reinvestor

27

Nach dem Gesetzeswortlaut können nur „Steuerpflichtige, die ... veräußern“, „einen Betrag bis zur Höhe des ... Gewinns abziehen“.

Grundsatz der Personenidentität: Das Gesetz geht daher davon aus, dass der durch diese Vorschrift begünstigte „Steuerpflichtige“ mit der Person identisch ist, die bestimmte WG veräußert, dadurch Gewinne realisiert und die solchermaßen realisierten stillen Reserven bei Erwerb eines bestimmten Reinvestitionsguts auf dieses überträgt. Dieser Grundsatz der Personenidentität ergibt sich auch aus dem Zweck des § 6b, durch Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter zwar einerseits die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von WG aufzuschieben, ihre spätere Versteuerung bei demselben Stpfl. aber sicherzustellen (s. auch Anm. 122).

Personenidentität bei natürlichen und juristischen Personen: Bei natürlichen und juristischen Personen kann dieses Ziel nur erreicht werden, wenn die stpfl. Person zugleich auch Veräußerer des begünstigten WG und Erwerber des begünstigten Reinvestitionsguts ist.

Organschaft: Organträger und Organgesellschaft einer Organschaft iSv. § 14 KStG sind selbständige Stpfl., ihre Einkommen sind getrennt zu ermitteln (s. § 14 KStG Anm. 80 ff.). Auf den Gewinn aus der Veräußerung von WG zwischen beiden Unternehmen oder im Organkreis ist daher § 6b anwendbar (glA Heger in KSM, § 6b Rz. B 180 [6/2018]). Allerdings kann ein Veräußerungsgewinn jeweils nur auf eigene Reinvestitionen der veräußernden Gesellschaft übertragen werden.

Eingeschränkte Personenidentität bei Mitunternehmern: Die Rspr. des BFH und die FinVerw. lassen die anteilige Übertragung stiller Reserven aus dem Gesamthandsvermögen auf WG eines BV des Mitunternehmers oder auf WG einer Mitunternehmerschaft zu, an der er beteiligt ist; ferner in umgekehrter Richtung aus einem BV des Mitunternehmers auf WG seines BV oder auf WG einer Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist (s. auch Anm. 47–49).

BFH v. 25.7.1979 – I R 175/76, BStBl. II 1980, 43; BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; ebenso R 6b.2 Abs. 6 und 7 EStR 2012.

Diese Praxis bedeutet einen eingeschränkten Verzicht auf volle Personenidentität zwischen dem begünstigten Stpfl., dem Veräußerer und dem Reinvestor, wie sie grds. verlangt wird. Dies ist jedoch mit Sinn und Zweck des § 6b vereinbar, denn § 6b verlangt lediglich, dass die spätere Versteuerung der übertragenen stillen Reserven bei dem Stpfl. sichergestellt ist, der sie bei der Veräußerung zu versteuern hätte. Bei PersGes. kann die spätere Besteuerung bei einzelnen Mitunternehmern auch dann sichergestellt werden, wenn Veräußerung bzw. Erwerb durch die PersGes. selbst erfolgen. Erforderlich ist nur, bei der Anwendung des § 6b auf den Anteil des einzelnen Mitunternehmers an den WG des Gesamthandsvermögens abzustellen. Dass nicht der einzelne Mitunternehmer, sondern die Mitunternehmer-

schaft Veräußerer bzw. Erwerber ist, stört die Zielsetzung des § 6b keineswegs und kann angesichts der erforderlichen Gleichbehandlung zwischen Gewinnen von Einzelunternehmern und Gewinnanteilen von Mitunternehmern der Anwendung des § 6b nicht entgegenstehen (s. zur sog. Gleichstellungsthese § 15 Anm. 81).

Konsequenzen der eingeschränkten Personenidentität bei Mitunternehmern:

Aus der eingeschränkten Personenidentität bei Mitunternehmern ergeben sich folgende Konsequenzen:

- ▶ *Die Zurechnung erfolgt nach der prozentualen Beteiligung* am Gesellschaftsvermögen. Maßgeblich ist das Verhältnis der festen Kapitalkonten zur Zeit der Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts, nicht aber der Gewinnverteilungsschlüssel (glA *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rz. 109 [4/2019]).
- ▶ *Bei Veräußerungen zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer* kann der Veräußerungsgewinn auf dasselbe WG als Reinvestitionsobjekt (ggf. anteilig) übertragen werden (OFD Koblenz v. 23.12.2003 – S 2139/S 2139a A, StEK EStG § 6b Nr. 77 = DStR 2004, 314; s. auch § 6 Anm. 1506).
- ▶ *Bei Veräußerungen zwischen (teilweise) personenidentischen Mitunternehmerschaften (Schwesterpersonengesellschaften)* kann der auf den Doppelgesellschafter entfallende Veräußerungsgewinn insoweit auf dasselbe WG übertragen werden, als der Doppelgesellschafter am Gesamthandsvermögen der erwerbenden Mitunternehmerschaft beteiligt ist (BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575; hierzu *Kanzler*, Ubg 2018, 240; *Strahl*, NWB 2018, 1290).
- ▶ *Wirtschaftsgüter im Alleineigentum anderer Mitunternehmer* kann der veräußernde Mitunternehmer nicht als Reinvestitionsgüter für die Übertragung stiller Reserven verwenden, auch nicht, wenn die WG SonderBV anderer Mitunternehmer sind, da dies zu einer Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Stpfl. führen würde (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 44; *Schießl* in *Blümich*, § 6b Rz. 233 [6/2017]). Gleiches gilt, wenn veräußertes WG und Reinvestitionsgut SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft sind.
- ▶ Bei einer *Zehragesellschaft* (zum Begriff s. § 15 Anm. 1470) kann der betrieblich beteiligte Gesellschafter § 6b in Anspruch nehmen, soweit die WG der Gesellschaft bei ihm anteilig BV sind (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; zu den Übertragungsmöglichkeiten s. *Handzik*, StBp. 1995, 202).

28 Einstweilen frei.

II. Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter als Voraussetzung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)

1. Veräußerungstatbestand

29 a) Überblick zum Veräußerungstatbestand der Reinvestitionsregelung

Die Aufzählung der begünstigten WG in Abs. 1 Satz 1 ist erschöpfend (BFH v. 6.12.1972 – I R 182/70, BStBl. II 1973, 291; BFH v. 11.7.1973 – I R 140/71, BStBl. II 1973, 840; BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016). Abnutzbare bewegliche WG mit einer ND von mindestens 25 Jahren, lebendes Inventar land- und forstw. Betriebe im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung sowie Anla-

gen im Grund und Boden sind seit dem VZ 1999 nicht mehr begünstigt (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 3).

Weitere Voraussetzungen der Begünstigung des Veräußerungsgewinns enthält Abs. 4 (s. Anm. 115–142).

b) Begriff der Veräußerung

30

Die Reinvestitionsvergünstigung greift nur bei einer Veräußerung ein.

Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem WG gegen Entgelt auf einen anderen Rechtsträger.

BFH v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145; BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; BFH v. 27.2.1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552; BFH v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461; BFH v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225; BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60; BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289; BFH v. 14.2.2008 – IV R 61/05, BFH/NV 2008, 1460; auch R 6b.1 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012.

Maßgeblich ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (zum Begriff s. § 5 Anm. 515) auf den Erwerber. Auf den Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts kommt es nicht an (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289, mwN). Irrelevant ist, ob und wie der Erwerber das WG nutzt. Eine Veräußerung ist auch dann gegeben, wenn der Berechtigte dem Erwerber entgeltlich das Recht zum Abbruch eines Gebäudes einräumt (BFH v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517; BFH v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461). Für die Frage, ob ein Rechtsgeschäft entgeltlich ist, ist nicht allein auf die zivilrechtl. Qualifikation des Rechtsgeschäfts zurückzugreifen, es ist auch auf das von den Parteien gewollte wirtschaftliche Ergebnis abzustellen, das durch die zivilrechtl. Gestaltung bewirkt wird (BFH v. 14.2.2008 – IV R 61/05, BFH/NV 2008, 1460).

Die Übertragung muss ferner zu einer Gewinnverwirklichung führen, da anderenfalls kein Veräußerungsgewinn neutralisiert werden kann. Der bloße Abschluss eines auf die Übertragung des Eigentums gerichteten schuldrechtl. Vertrags bewirkt noch keine Gewinnverwirklichung; zum Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung bei schwebenden Geschäften s. § 5 Anm. 410 ff.

Ob die Veräußerung freiwillig oder unter Zwang erfolgt, ist gleichgültig. Dementsprechend ist die Veräußerung eines WG zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs eine Veräußerung iSv. § 6b (BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60; R 6b.1 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012). Gleiches gilt für die Veräußerung eines WG im Wege der Zwangsversteigerung (R 6b.1 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012). Dagegen ist das Ausscheiden eines WG infolge höherer Gewalt keine Veräußerung, weil es an einer Übertragung gegen Entgelt fehlt (R 6b.1 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012; glA *Jachmann-Michel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 7). Dasselbe gilt bei einer behördlichen Enteignung (glA *Kanzler*, FR 2001, 1224).

c) Wichtige Anwendungsfälle/Einzelfälle der Veräußerung

31

- ▶ *Betriebsveräußerung*: Der Stpfl. kann § 6b insoweit anwenden, als der Veräußerungsgewinn auf begünstigte WG iSd. Abs. 1 Satz 1 entfällt (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348). Die Anwendung des § 6b auf einen – auch nur kleinen – Teil des Veräußerungsgewinns schließt aber die Tarifiermäßigung für den nicht gem. § 6b neutralisierten Teil des Veräußerungsgewinns aus (§ 34

Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 6; s. § 34 Anm. 33 und 90). Auch die spätere Auflösung der Rücklage ist nicht nach § 34 tarifbegünstigt (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348; BFH v. 28.6.1989 – I R 124/88, BStBl. II 1990, 76; BFH v. 10.3.2005 – II R 49/03, BFH/NV 2005, 1566; BFH v. 29.3.2007 – IV R 48/05, BFH/NV 2007, 1846).

Bei der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs und bei der Aufgabe des Betriebs durch einen Stpfl., der an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, gilt das Gleiche wie bei der Veräußerung einzelner WG; bei der Aufgabe eines Betriebs allerdings nur insoweit, als hierbei WG veräußert, also nicht in das PV überführt werden (Überführung in das PV ist keine Veräußerung, s. § 16 Anm. 23). Ein Gesamtpreis ist auf die einzelnen veräußerten WG aufzuteilen, um zu ermitteln, inwieweit Veräußerungsgewinne entstanden sind, die nach § 6b begünstigt sind (zur Aufteilung s. Anm. 82 und § 6 Anm. 304 ff.).

- *Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft:* Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt eine nach § 6b begünstigte Veräußerung dar, wenn das eingebrachte BV nach § 20 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert angesetzt wird und der dabei entstehende Gewinn auf begünstigte WG entfällt (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.26; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 431).

Eine Veräußerung ist nicht gegeben, wenn nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG Buchwerte fortgeführt werden, weil es an einer Gewinnrealisierung fehlt. Soweit das eingebrachte BV mit einem Wert unter dem gemeinen Wert angesetzt wird und bei der Veräußerung der erhaltenen Anteile innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist ein Veräußerungsgewinn erzielt wird, ist der sog. Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 UmwStG ebenfalls nach § 6b begünstigt, soweit stille Reserven in begünstigten WG im Zeitpunkt der Einbringung aufgedeckt werden. Soweit stille Reserven aus der Veräußerung der Anteile realisiert werden, ist der Veräußerungsgewinn unter den Voraussetzungen des Abs. 10 begünstigt (hierzu Orth, DStR 2011, 1541).

- *Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft:* Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt eine nach § 6b begünstigte Veräußerung dar, wenn das eingebrachte BV nach § 20 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert angesetzt wird und der dabei entstehende Gewinn auf begünstigte WG entfällt (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.26; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 431).

- *Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft:* Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt eine nach § 6b begünstigte Veräußerung dar, wenn das eingebrachte BV nach § 20 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert angesetzt wird und der dabei entstehende Gewinn auf begünstigte WG entfällt (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.26; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 431).

- ▶ *Erbauseinandersetzung*: Werden im Rahmen einer Erbauseinandersetzung Abfindungszahlungen für einzelne WG gezahlt, liegt eine Veräußerung vor.
- ▶ *Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft*: Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt eine nach § 6b begünstigte Veräußerung dar, wenn das eingebrachte BV nach § 24 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UmwStG mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert angesetzt wird und der dabei entstehende Gewinn auf begünstigte WG entfällt (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 20.26 iVm. Rz. 24.03; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 8. Aufl. 2018, § 24 UmwStG Rz. 243). Eine nach § 6b begünstigte Veräußerung ist nicht gegeben, wenn nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG Buchwerte fortgeführt werden, weil es an einer Gewinnrealisierung fehlt.
- ▶ *Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Kapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte*: Die Einbringung einzelner WG aus einem BV in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in Form der offenen Sacheinlage führt als tauschähnlicher Vorgang nach § 6 Abs. 6 Satz 1 zur Gewinnrealisierung. Beim Gesellschafter ist eine von § 6b begünstigte Veräußerung gegeben (glA Eversloh in B/B in § 6b Rz. 101 ff. [8/2016]; Schießl in Blümich, § 6b Rz. 59 [6/2017]).
- ▶ *Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft*: Nach § 25 Satz 1 UmwStG gelten die §§ 20 bis 23 UmwStG für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft entsprechend daher der Einbringung eines Betriebs in eine KapGes., die Rechtslage entspricht daher der Rechtslage bei der Einbringung eines Betriebs in eine KapGes.
- ▶ *Gemische Schenkung von einzelnen Wirtschaftsgütern*: Bei einer gemischten Schenkung von einzelnen WG ist danach zu differenzieren, ob die Schenkung aus privaten oder betrieblichen Gründen erfolgt:
 - ▷ *Erfolgt die gemischte Schenkung aus privaten Gründen*, so ist sie für die Anwendung des § 6b in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufzuteilen (sog. Trennungstheorie; glA Schoor, FR 1997, 251; Strahl, FR 2005, 797; Schießl in Blümich, § 6b Rz. 48 [6/2017]). Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils wird das WG entnommen, so dass eine Anwendung von § 6b insoweit ausscheidet. Der auf den entgeltlichen Teil entfallende Veräußerungsgewinn kann nach § 6b neutralisiert werden (glA Schoor, FR 1997, 251).
 - ▷ *Erfolgt die gemischte Schenkung aus betrieblichen Gründen*, handelt es sich um ein einheitliches Veräußerungsgeschäft, auf das § 6b anzuwenden ist (glA Schießl in Blümich, § 6b Rz. 48 [6/2017]; Heger in KSM, § 6b Rz. B 166 [6/2018]).
- ▶ *Tausch*: Der Tausch ist eine Veräußerung, da er nach § 6 Abs. 6 Satz 1 stets zu einer Gewinnrealisierung führt (R 6b.1 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012; zur Gewinnrealisierung beim Tausch s. § 6 Anm. 1710 ff.). Bei tauschweiser Hingabe eines veräußerten WG ist erforderlich, dass der Anspruch auf das eingetauschte WG zunächst BV wird (BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60).
- ▶ *Teilentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils*: Anders als im Fall der gemischten Schenkung kommt es nicht zu einer Aufspaltung des Geschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/86, BStBl. II 1986, 811; BFH v. 22.9.1994 – IV

R 61/93, BStBl. II 1995, 367). Entweder ist die Übertragung voll unentgeltlich, wenn sie zum Buchwert oder darunter erfolgt, oder sie erfolgt voll entgeltlich, wenn der Veräußerungspreis über dem Buchwert liegt. Im letzteren Fall kann § 6b angewendet werden.

Keine Veräußerung liegt in folgenden Fällen vor.

- ▶ *Auflösung einer Kapitalgesellschaft* führt gem. § 11 KStG zur Aufdeckung der stillen Reserven. Diese Gewinnverwirklichung kann nicht durch § 6b neutralisiert werden, da Reinvestitionen bei der KapGes. grds. nicht mehr vorgenommen werden können und eine ausnahmsweise gebildete § 6b-Rücklage im Zuge der Liquidation nicht auf die Gesellschafter übertragen werden könnte, sondern aufgelöst werden müsste. Die Gesellschafter, bei denen die Anteile in einem BV liegen, können für den Gewinn, der bei ihnen infolge der Ersetzung der Anteile durch ausgekehrtes Vermögen entsteht, nicht § 6b in Anspruch nehmen, da die Anteile nicht an Dritte veräußert werden, sondern untergehen (BFH v. 6.12.1972 – I R 182/70, BStBl. II 1973, 291; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 8).
- ▶ *Ausscheiden eines Wirtschaftsguts infolge höherer Gewalt oder Zwang*: Geht das WG unter oder verloren, so kann der Vorgang nicht wie eine Veräußerung und eine Ersatzleistung nicht wie ein Veräußerungsentgelt behandelt werden, da eine Veräußerung iSd. § 6b einen entgeltlichen Übergang des WG auf einen Dritten voraussetzt. Bei zwangsweiser Übertragung des WG auf einen Dritten (oder freiwilliger Übertragung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs) ist § 6b dagegen anwendbar. Über die Möglichkeit, die aufgedeckten stillen Reserven statt gem. § 6b auf ein Reinvestitionsgut nach R 6.6 EStR 2012 auf ein ErsatzWG zu übertragen, s. Anm. 15.
- ▶ *Betriebsaufgabe*: Die Überführung von WG ins PV anlässlich einer Betriebsaufgabe stellt keine Veräußerung dar. Die Fiktion des § 16 Abs. 3 Satz 1 erstreckt sich nicht auf § 6b (glA *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 7). Soweit im Rahmen der Betriebsaufgabe einzelne begünstigte WG veräußert werden, kann § 6b in Anspruch genommen werden. Da in diesem Fall die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 nach dessen Satz 4 entfällt, dürfte dies meist unvorteilhaft sein. Auch wenn die Bildung der Rücklage und die Betriebsaufgabe zeitlich zusammenfallen, kann § 6b in Anspruch genommen werden (Nds. FG v. 24.11.2004 – 9 K 446/01, EFG 2005, 594, rkr.). Wird im Rahmen der Betriebsaufgabe eine bestehende Rücklage nach § 6b aufgelöst, so gehört der entstehende Gewinn zum tarifbegünstigten Betriebsaufgabegewinn (BFH v. 25.6.1975 – I R 201/73, BStBl. II 1975, 848). Dagegen sind Gewinne aus der Auflösung der Rücklage, die nicht im Rahmen eines Gewinns aus einer Betriebsaufgabe anfallen, nicht tarifbegünstigt (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348).
- ▶ *Entnahme*: Die Entnahme eines WG ist als betriebsfremder Vorgang und mangels Entgeltlichkeit der Übertragung des WG nicht begünstigt (BFH v. 6.12.1972 – I R 182/70, BStBl. II 1973, 291; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 41/79, BStBl. II 1982, 18; BFH v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225; BFH v. 14.2.2008 – IV R 61/05, BFH/NV 2008, 1460; BFH v. 6.12.2017 – VI R 68/15, BStBl. 2019, 128; ebenso H 6b.1 „Entnahme“ EStH 2014).

Die Veräußerung eines WG mit nachfolgender Entnahme des Erlöses kann nicht als Entnahme des WG mit nachfolgender Veräußerung behandelt werden (glA *L. Schmidt*, FR 1981, 594); sonst würde der Besteuerung ein anderer als der tatsächliche Sachverhalt zugrunde gelegt werden. Besteht die Gegenleistung für die tauschweise Hingabe eines betrieblichen WG in der Erlangung eines

WG des notwendigen PV, ist ebenfalls eine Entnahme gegeben (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 41/79, BStBl. II 1982, 18; BFH v. 27.2.2006 – IV B 196/04, BFH/NV 2006, 977). Besteht dagegen die Gegenleistung für die tauschweise Hingabe eines betrieblichen WG im Anspruch auf Übertragung eines WG, so kann in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine Rücklage gebildet werden, auch wenn das eingetauschte WG ins PV übertragen wird (BFH v. 29.6.1995 – VIII R 2/94, BStBl. II 1996, 60).

- ▶ *Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft:* Der Formwechsel stellt keine Veräußerung dar, soweit nach § 3 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG Buchwerte fortgeführt werden. Ein Übernahmegewinn entsteht bei der PersGes. nicht, weil sie die übergegangenen WG mit dem in der stl. Schlussbilanz der KapGes. enthaltenen Wert iSv. § 3 UmwStG zu übernehmen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG). Übernahmegewinn der Gesellschafter (Ersetzung des Buchwerts der KapGesAnteile durch die Schlussbilanzwerte der KapGes., § 5 Abs. 1 UmwStG) kann nicht nach § 6b neutralisiert werden. Zwar gelten die übernommenen WG als mit den Schlussbilanzwerten der KapGes. angeschafft (§ 5 Abs. 2 UmwStG), zB für die Bemessung der künftigen AfA. Aus dieser Fiktion von AK für stl. Zwecke wird aber nicht gefolgert, dass die Anteile an der umgewandelten KapGes. als veräußert und die übernommenen WG als iSd. § 6b angeschafft zu beurteilen sind.
- ▶ *Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft:* Der Formwechsel stellt keine Veräußerung dar, soweit nach § 3 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG Buchwerte fortgeführt werden. Ein Übernahmegewinn entsteht bei der PersGes. nicht, weil sie die übergegangenen WG mit dem in der stl. Schlussbilanz der KapGes. enthaltenen Wert iSv. § 3 UmwStG zu übernehmen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG). Der Übernahmegewinn der Gesellschafter (Ersetzung des Buchwerts der KapGesAnteile durch die Schlussbilanzwerte der KapGes., § 5 Abs. 1 UmwStG) kann nicht nach § 6b neutralisiert werden. Zwar gelten die übernommenen WG als mit den Schlussbilanzwerten der KapGes. angeschafft (§ 5 Abs. 2 UmwStG), zB für die Bemessung der künftigen AfA. Aus dieser Fiktion von AK für stl. Zwecke wird aber nicht gefolgert, dass die Anteile an der umgewandelten KapGes. als veräußert und die übernommenen WG als iSd. § 6b angeschafft zu beurteilen sind.
- ▶ *Kapitalherabsetzung:* Die Rückzahlung von Kapital infolge einer Kapitalherabsetzung bei einer KapGes. ist die Rückzahlung von AK (BFH v. 14.10.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189) und damit keine Veräußerung (glA Heger in KSM, § 6b Rz. B 185 [6/2018]). Hingegen kann die Rückzahlung von Kapital infolge einer Kapitalherabsetzung nach § 17 Abs. 4 Satz 1 einer Veräußerung der Anteile gleichgestellt werden.
- ▶ *Schenkung* ist keine Veräußerung. Die Schenkung aus privaten Gründen ist eine nicht begünstigte Entnahme (s.o.). Die Schenkung aus betrieblichen Gründen ist mangels Entgeltlichkeit keine Veräußerung (glA Schießl in Blümich, § 6b Rz. 47 [6/2017]).
- ▶ *Umlegung von Grundstücken im Flurbereinigungsverfahren:* In diesem Fall nimmt die Rspr. keine Veräußerung an, da der eingebrachte Grundbesitz mit dem zugeteilten Grundbesitz als wertgleich und wirtschaftlich identisch anzusehen ist (Surrogationsprinzip) und daher die stillen Reserven nicht realisiert werden (BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711; BFH v. 1.7.2010 – IV R 7/08, BFH/NV 2010, 2250).

- ▶ *Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge in einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil*: Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils erfolgt nach § 6 Abs. 3 zu Buchwerten und ist mangels Gewinnrealisierung keine Veräußerung.
- ▶ *Unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge* stellt eine Entnahme dar, wenn das WG aus einem BV ausscheidet (BFH v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225). Eine Entnahme ist keine Veräußerung. Eine Veräußerung ist gegeben, wenn für die Übertragung eine Abfindung an den Übertragenden oder an einen anderen Miterben gezahlt wird oder die Übertragung gegen Übernahme privater Verbindlichkeiten erfolgt (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847; *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 155 [8/2016]).
- ▶ *Unentgeltliche Übertragung eines einzelnen WG bei Mitunternehmern* s. Anm. 32.
- ▶ *Verdeckte Einlage*: Wird ein WG im Wege der verdeckten Einlage von einem Gesellschafter auf eine KapGes. übertragen, so erhöhen sich nach § 6 Abs. 6 Satz 2 die AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG. Die verdeckte Einlage stellt keine Veräußerung dar, weil es an einem Veräußerungsentgelt fehlt (s. auch § 6 Anm. 1725; glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 32; *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 162 [8/2016]; aA *Förster*, DStR 2001, 1913; *Heger* in *KSM*, § 6b Rz. B 179 [6/2018]).
- ▶ *Verdeckte Gewinnausschüttung*: Veräußert die Gesellschaft ein WG zu einem unangemessen niedrigen Preis an den Gesellschafter, stellt dies nicht in vollem Umfang eine Veräußerung dar, weil in Höhe der vGA kein Leistungsaustausch gegeben ist. Zwar mindert die vGA nach § 8 Abs. 3 KStG das Einkommen der KapGes. nicht, jedoch kann die Hinzurechnung der vGA zum Einkommen einer Veräußerung nicht gleichgestellt werden (glA *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 160 [8/2016]; *Heger* in *KSM*, § 6b Rz. B 177 [6/2018]; aA *Geissen*, StbJb. 1987/88, 431). Veräußert der Gesellschafter ein WG zu einem unangemessen hohen Preis an die Gesellschaft, so gilt Entsprechendes.
- ▶ *Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft*: Die Verschmelzung einer KapGes. auf eine PersGes. bei Buchwertfortführung nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG keine Veräußerung dar. Vorhandene Rücklagen werden fortgeführt (§ 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Für die Verschmelzung einer KapGes. auf eine andere KapGes. nach § 11 UmwStG gilt aufgrund der Verweisung des § 12 Abs. 3 UmwStG dasselbe. Bei den Gesellschaftern der aufgenommenen KapGes. wird die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 in Bezug auf ihre Anteile nicht unterbrochen, wenn nach § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG Buchwerte fortgeführt werden. Es ist unbeachtlich, wenn die Anteilseigner an der aufnehmenden Gesellschaft geringer als an der aufgenommenen Gesellschaft beteiligt sind.

d) Besonderheiten der Veräußerung bei Mitunternehmerschaften

32 aa) Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer ohne gesellschaftsrechtliche Veränderungen

Es ist bei der Übertragung von WG zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer ohne gesellschaftsrechtl. Veränderungen danach zu unterscheiden, ob die Übertragung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt.

Entgeltliche Veräußerungsgeschäfte zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer werden von der Rspr. stl. anerkannt, wenn die Veräußerung des WG nach äußerer Form und wirtschaftlichem Gehalt zu Bedingungen wie unter Fremden erfolgt (s. nur BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622], mwN; s. § 15 Anm. 90).

Es sind verschiedene Möglichkeiten der Übertragung zwischen Mitunternehmerschaft und einzelner Mitunternehmer zu unterscheiden:

- ▶ *Bei voller Entgeltlichkeit* führen Veräußerungen zwischen Mitunternehmerschaft und dem Einzelunternehmen oder SonderBV eines Mitunternehmers in vollem Umfang zur Gewinnrealisierung und berechtigen zur Inanspruchnahme des § 6b (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; BFH v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; glA H 6b.1 „Veräußerung aus dem Gesamthandsvermögen“ EStH 2014; *Schießl in Blümich*, § 6b Rz. 57 [6/2017]). Auch die entgeltliche Übertragung eines WG zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem PV eines Mitunternehmers ist ein einheitlicher Veräußerungsvorgang und nicht in eine Einlage bzw. Entnahme des betreffenden Mitunternehmers und in Veräußerungen der anderen Mitunternehmer (oder an diese) aufzuspalten, wenn die Veräußerung zu Bedingungen erfolgt, die zwischen Fremden üblich sind (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84). Allerdings ist eine Übertragung stiller Reserven nur bei der Veräußerung eines WG des Gesamthandsvermögens möglich. Die Übertragung stiller Reserven aus dem PV des Stpfl. in das Gesamthandsvermögen ist auch dann nicht möglich, wenn eine StPfl. nach § 17 oder § 23 eintritt (s. Anm. 11).
- ▶ *Bei Teilentgeltlichkeit* der Veräußerung zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem Einzelunternehmen oder dem SonderBV eines Mitunternehmers kommt es nach der sog. strengen Trennungstheorie zu einer Aufteilung des Geschäfts (ausführl. hierzu § 6 Anm. 1555). Hinsichtlich des unentgeltlich übertragenen Teils kommt es nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 zwingend zu einer Buchwertfortführung. Hinsichtlich des entgeltlich übertragenen Teils kann § 6b in Anspruch genommen werden (glA *Strahl*, FR 2005, 797).

Auch bei teilentgeltlicher Übertragung zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem PV eines Mitunternehmers erfolgt eine Aufteilung. Hinsichtlich des entgeltlichen Teils ist eine Veräußerung gegeben, hinsichtlich des unentgeltlichen Teils liegt eine Entnahme bzw. eine Einlage vor, die keine Veräußerung (s. Anm. 31) bzw. keine Anschaffung ist (s. Anm. 54).

Erfolgt die teilentgeltliche Übertragung aus betrieblichen Gründen, handelt es sich um ein einheitliches Veräußerungsgeschäft, auf das § 6b anzuwenden ist (glA *Schießl in Blümich*, § 6b Rz. 48 [6/2017]).

Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten ist keine Veräußerung.

- ▶ *Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen in das Privatvermögen* eines Mitunternehmers ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten ist in vollem Umfang als Entnahme zu behandeln (glA BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751). Die unentgeltliche Übertragung eines WG aus dem PV eines Mitunternehmers ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen ist als Einlage anzusehen.

- ▶ Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Privatvermögen stellt eine Entnahme dar. Eine Entnahme ist keine Veräußerung iSd. § 6b (s. Anm. 31). Die Übertragung von WG aus dem PV ins SonderBV eines Mitunternehmers stellt eine Einlage dar. Die Einlage ist keine Anschaffung iSd. § 6b (s. Anm. 54).
- ▶ Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Gesamthandsvermögen und einem Einzelunternehmen oder einem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers oder zwischen verschiedenen SonderBV ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt keine Veräußerung dar, denn nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1–3 sind zwingend Buchwerte fortzuführen, so dass mangels Gewinnrealisierung eine Veräußerung nicht gegeben ist. Eine Anwendung von § 6b kommt mangels Entgelt auch dann nicht in Betracht, wenn es nach § 6 Abs. 5 Sätze 4ff. zu einer Gewinnrealisierung kommt (s. auch Anm. 10).

33 bb) Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten

Zu unterscheiden sind die Fälle der Sacheinlage und der Sachabfindung.

Bei der Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten kommt es darauf an, ob die Sacheinlage aus einem BV des eintretenden Mitunternehmers oder aus seinem PV erfolgt.

- ▶ *Erfolgt die Sacheinlage aus einem Betriebsvermögen* (Einzelunternehmen oder SonderBV) des eintretenden Mitunternehmers, ist das WG nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 zwingend mit dem Buchwert anzusetzen, so dass es an einer Veräußerung fehlt. Unter den Voraussetzungen der § 6 Abs. 5 Sätze 4ff. kann es aber zu einer Gewinnrealisierung kommen, so dass eine Veräußerung anzunehmen ist (s. auch Anm. 10).
- ▶ *Erfolgt die Sacheinlage aus dem Privatvermögen*, ist ein tauschähnlicher Vorgang gegeben, der eine Veräußerung darstellt (s. Anm. 31). Voraussetzung ist, dass dem eintretenden Mitunternehmer als Gegenleistung für das WG Gesellschaftsrechte gewährt werden, die dem Wert des WG entsprechen. Ist dagegen der Wert des übertragenen WG höher als die im Gegenzug eingeräumten Gesellschaftsrechte, ist der Vorgang in einen tauschähnlichen Vorgang und eine Einlage aufzuteilen (BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BMF v. 29.3.2000 – IV C 2 - S 2178 - 4/00, BStBl. I 2000, 462). Letztere stellt keine Anschaffung dar (s. Anm. 54). Auf den anteiligen Tausch kann § 6b angewendet werden.

Bei der Sachabfindung ist zu differenzieren, ob diese ins PV oder in ein BV des ausscheidenden Mitunternehmers erfolgt:

- ▶ *Die Sachabfindung in das Privatvermögen* gegen die Aufgabe von Gesellschaftsrechten stellt eine Veräußerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dar, wobei die Besonderheit darin besteht, dass statt Geld Sachwerte übertragen werden. Dies stellt keine anteilige Entnahme dar, sondern insgesamt eine Veräußerung, auf die § 6b angewendet werden kann (glA Heger in KSM, § 6b Rz. B 133 [6/2018]).
- ▶ *Die Sachabfindung in ein Betriebsvermögen* (Einzelunternehmen oder SonderBV) des Mitunternehmers führt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 grds. zu keiner Gewinnrealisierung. Eine Veräußerung kann nur angenommen werden, wenn nach § 6 Abs. 5 Sätze 4ff. ausnahmsweise eine Gewinnrealisierung eintritt (glA Jachmann-Michel in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 8).

cc) Änderungen der personellen Zusammensetzung der Mitunternehmerschaft

34

In den folgenden Fällen der Änderung der personellen Zusammensetzung der Mitunternehmerschaft kommt eine Anwendung von § 6b in Frage:

Eintritt eines Mitunternehmers gegen Bareinlage: Der entgeltliche Eintritt eines Mitunternehmers in eine Mitunternehmerschaft ist die Veräußerung von Miteigentum an den WG der Mitunternehmerschaft gegen Leistung einer Einlage. Auf den Vorgang ist § 24 UmwStG anzuwenden: Der Betrieb der bestehenden Mitunternehmerschaft wird als in die erweiterte Mitunternehmerschaft eingebracht angesehen (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.47). Soweit die bisherigen Mitunternehmer durch den Zugang der Einlage in das Gesamthandsvermögen mehr als den Buchwert ihrer bisherigen Beteiligungen erhalten, entsteht ein Gewinn aus der Veräußerung ihrer Miteigentumsanteile an den WG der Mitunternehmerschaft, auf den § 6b angewendet werden kann.

Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Barabfindung: Das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft gegen Abfindung durch die verbleibenden Mitunternehmer ist als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils iSv. § 16 Abs. 3 Satz 1 anzusehen (s. § 16 Anm. 507). Da die Aufgabe des Anteils entgeltlich erfolgt und keine WG ins PV überführt werden, ist dieser Vorgang als Veräußerung anzusehen (anders bei Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs). Der veräußernde Mitunternehmer kann § 6b in Anspruch nehmen, soweit der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils auf die Anteile des Mitunternehmers an nach § 6b begünstigten WG entfällt (s. § 16 Anm. 23).

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils: Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einen Erwerber außerhalb der Mitunternehmerschaft ist als Veräußerung des gesamthänderischen Anteils iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO am Eigentum an den einzelnen WG der Mitunternehmerschaft anzusehen. Dieser Vorgang ist nach § 6b begünstigt, soweit die Veräußerung auf nach § 6b begünstigte WG entfällt (BFH v. 25.7.1979 – I R 175/76, BStBl. II 1980, 43; BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350). Dies gilt auch bei Veräußerung der Anteile durch sämtliche Mitunternehmer an denselben oder verschiedene Erwerber (*Bordewin*, Inf. 1979, 556).

dd) Auflösung der Mitunternehmerschaft

35

In den folgenden Fällen der Auflösung der Mitunternehmerschaft kommt eine Anwendung von § 6b in Betracht:

Liquidation durch Einzelveräußerung: Die Überführung von WG in das PV eines Mitunternehmers stellt eine Entnahme dar, die nicht von § 6b begünstigt ist. Dagegen ist bei einer entgeltlichen Übertragung der WG auf Dritte und auf Mitunternehmer eine Veräußerung gegeben.

Realteilung ohne Spitzenausgleich: Zum Begriff s. § 16 Anm. 541. Eine Veräußerung ist nicht gegeben, wenn die WG nach § 16 Abs. 3 Satz 2 zu Buchwerten in den BV der einzelnen Mitunternehmer fortgeführt werden, denn es fehlt an einer Gewinnrealisierung (s. Anm. 31). Eine Veräußerung ist auch dann nicht gegeben, wenn nach § 16 Abs. 3 Satz 3 und 4 die WG mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, denn es handelt sich um einen nicht begünstigten Betriebsaufgabegewinn (glA *Jachmann-Michel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 8).

Realteilung mit Spitzenausgleich: Zum Begriff s. § 16 Anm. 554. Eine Veräußerung liegt vor, wenn einzelne WG übertragen und über dem Buchwert liegende Ausgleichszahlungen für sie geleistet werden. Soweit die Ausgleichszahlung über dem Buchwert liegt, tritt Gewinnrealisierung ein und § 6b kann in Anspruch genommen werden (zum Umfang der Gewinnrealisierung s. § 16 Anm. 552). Auch wenn Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen werden, ist eine Veräußerung nur dann gegeben, wenn Ausgleichszahlungen geleistet werden, die über dem Buchwert liegen. Ansonsten sind nach § 6 Abs. 3 Buchwerte fortzuführen, so dass es mangels Gewinnrealisierung nicht zu einer Veräußerung kommt.

36 Einstweilen frei.

37 **e) Keine Regelung für die Verwendung des Veräußerungserlöses; Reinvestitionsabsicht**

Verwendung des Veräußerungserlöses: § 6b enthält keine Bestimmungen darüber, wie der Stpfl. mit dem Veräußerungserlös verfahren soll oder darf. Er kann frei über ihn verfügen. Insbesondere die Entnahme des Veräußerungserlöses bis zur Übertragung der Rücklage auf Reinvestitionen ist zulässig. Der Erlös kann auch entnommen bleiben und die Reinvestition mit Kredit finanziert werden (glA Hellwig, DStR 1968, 363).

Reinvestitionsabsicht: Die Bildung der Rücklage setzt weder bei fortbestehendem Betrieb noch bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe eine Reinvestitionsabsicht des Stpfl. voraus. § 6b verlangt eine solche Absicht nicht. Wenn der Gesetzgeber das Wahlrecht des Stpfl. hätte einengen wollen, so hätte er dies im Wortlaut von § 6b zum Ausdruck bringen müssen (s. BFH v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282; Dötsch, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 411). Diese Auslegung folgt uE zwingend aus dem Lenkungscharakter der Norm.

2. Begünstigte Veräußerungsobjekte

38 **a) Grund und Boden**

Der im Gesetz verwendete Begriff „Grund und Boden“ ist enger als der Begriff des Grundstücks in § 94 BGB. Es ist nur der nackte Boden gemeint (BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016, mwN; BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878). Allerdings gehört auch die Grasnarbe vom Weideland zum Grund und Boden (BFH v. 16.2.1984 – IV R 229/81, BStBl. II 1984, 424). Bei der Abgrenzung von anderen WG kommt es darauf an, ob es sich bei den mit dem Grund und Boden verbundenen WG um selbständige WG handelt. Handelt es sich um selbständige WG, so ist der Gesamtpreis aufzuteilen, s. hierzu Anm. 82.

Anlagen auf oder im Boden, die zum beweglichen AV oder zu den Gebäuden gehören, rechnen nicht zum Boden, auch wenn sie zivilrechtl. zum Boden gehören (BFH v. 14.3.1961 – I 17/60 S, BStBl. III 1961, 398; BFH v. 6.2.2014 – IV R 41/10, BFH/NV 2014, 847, zu Windkraftanlagen).

Aufwuchs auf land- oder forstwirtschaftlichem Boden gehört nicht zum Boden, wie die Unterscheidung in Abs. 1 Satz 1 zeigt. Näher zum Begriff s. Anm. 39, s. auch H 6b.1 „Aufwuchs auf Grund und Boden“ EStH 2014.

Bodenschätze: Zum Begriff s. § 7 Anm. 523. Bodenschätze bilden selbständige, nicht in Abs. 1 erwähnte und daher nicht durch § 6b begünstigte WG, sobald sie zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht werden (grundlegend BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, „Kiesvorkommen“; zum Ausschluss des § 6b s. *Kanzler*, DStR 2007, 1101 [1105]). Nachhaltig in den Verkehr gebracht sind Bodenschätze, wenn mit ihrer Aufschließung begonnen wird oder mit einer alsbaldigen Aufschließung zu rechnen ist (s. nur BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878, mwN). Anderenfalls bleiben sie, wie bürgerlich-rechtl. so auch stl., Bestandteile des Grund und Bodens, in dem sie sich befinden (BFH v. 23.6.1977 – IV R 17/73, BStBl. II 1977, 825, mwN); s. auch § 7 Anm. 526ff. Wird ein Grundstück veräußert, dessen Bodenschatz ein selbständiges WG bildet, so sind nur die beim Boden aufgedeckten stillen Reserven nach § 6b übertragbar (glA H 6b.1 „Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter“ EStH 2014). Diese Grundsätze gelten auch für Mineralgewinnungsrechte.

Erbbaurecht: Die Bestellung eines Erbbaurechts steht nicht der Veräußerung des belasteten Grund und Bodens durch den Besteller gleich (BFH v. 31.1.1964 – VI 252/62 U, BStBl. III 1964, 187). Dagegen stehen die aufgrund eines Erbbaurechts errichteten Gebäude den auf eigenem Boden errichteten Gebäuden gleich. Ein aufgrund eines Erbbaurechts errichtetes Gebäude kann (mit dem Erbbaurecht, dessen wesentlichen Bestandteil es bildet, oder für sich allein hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude) ohne den zugehörigen Boden veräußert werden; die Veräußerung ist nach § 6b begünstigt.

Jagdrecht: Das Eigenjagdrecht auf Flächen eines land- und forstw. Betriebs gehört nicht zum Grund und Boden, sondern stellt ein selbständiges nicht abnutzbares immaterielles WG dar. Im Fall der Veräußerung eines zur Jagdfläche gehörenden Grundstücks ist der auf das Eigenjagdrecht entfallende Gewinn nicht nach § 6b begünstigt (BMF v. 23.6.1999 – IV C 2 - S 2520 - 12/99, BStBl. I 1999, 593 = StEK EStG § 6b Nr. 68).

Landwirtschaftliche Lieferrechte gehören nicht zum Grund und Boden, sondern sie sind selbständige immaterielle WG, so das Milchlieferungsrecht (BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56; BFH v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64) und das Zuckerrübenlieferrecht (BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; s. auch *Kanzler*, FS Beisse, 1997, 251).

Nutzungsrechte gehören nicht zum Grund und Boden. Hierunter fallen insbes. das Pachtrecht, der Nießbrauch und das Thermalwasserbezugsrecht (hierzu BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016). Dagegen ist das Recht, auf einem Grundstück ein Zwischenlager mit Klärschlamm zu füllen, kein vom Grund und Boden verselbständigt WG (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878). Auch das Nutzungsrecht zur Errichtung eines Windparks stellt kein vom Grund und Boden getrenntes eigenständiges WG dar, sondern ist wertbildender Faktor von Grund und Boden (BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984; aA die Vorinstanz Nds. FG v. 30.10.2013 – 3 K 487/12, EFG 2014, 126).

b) Aufwuchs eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens

39

Neben dem Aufwuchs war ursprünglich auch die Veräußerung von Anlagen im Grund und Boden begünstigt. Das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) hat diese Begünstigung zum VZ 1999 aufgehoben (s. Anm. 3).

Bedeutung der Regelung: Die Begünstigung des Aufwuchses soll die Umstrukturierung land- und forstw. Betriebe erleichtern, da in diesen Fällen mit dem Grund und Boden auch Aufwuchs auf Boden veräußert wird.

Aufwuchs sind die lebenden, im Boden verwurzelten Pflanzen (einschließlich ihrer noch nicht geernteten Früchte), insbes. das stehende Holz und Dauerkulturen (BFH v. 7.5.1987 – IV R 150/84, BStBl. II 1987, 670; H 6b.1 „Aufwuchs auf Grund und Boden“ EStH 2014). Dass sie von vornherein, dh. aus dem Samen, in dem gleichen Boden aufgewachsen sind, wird vom Gesetz nicht verlangt, da „Aufwuchs“ nur so viel wie „Bewuchs“, Bestand an gewachsenen, lebenden Pflanzen bedeutet. Es kann sich also auch um verpflanzte und wieder angewachsene Pflanzen handeln. Beispiele für den hier in Betracht kommenden „Aufwuchs“: Wald, Obst- und Baumschulanlagen, Korbweidenkulturen, Rebanlagen, Spargelanlagen und das Feldinventar (s. auch H 6b.1 „Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter“ EStH 2014).

Dazugehöriger Grund und Boden ist die Grundstücksfläche, auf der sich der Aufwuchs befindet (*Uelner*, DStZ 1966, 130).

Mit dem dazugehörigen Grund und Boden: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 muss der Stpfl. Aufwuchs „mit dem dazugehörigen Grund und Boden veräußern“. Nicht erforderlich ist die Veräußerung durch ein einziges Veräußerungsgeschäft: Es genügt, wenn Aufwuchs und Boden wirtschaftlich in einem einheitlichen Vorgang, dh. in engem sachlichen (wirtschaftlichen) und zeitlichen Zusammenhang, wenn auch an verschiedene Erwerber, veräußert werden und die Veräußerung auf einem einheitlichen Veräußerungsentschluss beruht (BFH v. 7.5.1987 – IV R 150/84, BStBl. II 1987, 670).

Zugehörigkeit zum land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen: Aufwuchs ist in der für diese WG bestimmten besonderen Weise nur dann begünstigt, wenn er „zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen“ gehört. Ein land- und forstw. BV ist nicht gemeint, sondern ein BV, das zur Einkunftsart „Land- und Forstwirtschaft“ gehört, also der Land- oder Forstwirtschaft oder beiden dient. Zur Abgrenzung vom Gewerbebetrieb s. § 13 Anm. 15 ff.

§ 6b ist auch auf den Gewinn aus der Veräußerung von Aufwuchs auf – mitveräußertem – Boden anwendbar, wenn die veräußerten WG zum Betrieb einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gehören und dieser Betrieb ausschließlich die Land- oder Forstwirtschaft zum Gegenstand hat (glA BFH v. 5.9.1980 – VI R 183/77, BStBl. II 1981, 76, beiläufig unter Hinweis auf die Voraufgabe).

Aufteilung eines Gesamtpreises auf Grund und Boden einerseits, Aufwuchs andererseits: Siehe Anm. 82.

40 c) Gebäude

Entsprechend der auch sonst im Ertrag- und Bilanzsteuerrecht getroffenen Unterscheidung von Grund und Boden einerseits (s. § 6 Anm. 510) und Gebäuden andererseits (s. § 6 Anm. 290) sind auch nach § 6b die Gebäude gesondert begünstigt.

Gebäudebegriff: Gebäude ist ein Bauwerk, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist (BFH v. 21.1.1988 – IV R

116/86, BStBl. II 1988, 628; auch R 7.1 Abs. 5 Satz 2 EStR 2012; s. auch § 7 Anm. 320 ff.). Unter den Begriff „Gebäude“ fällt auch ein Container, der nach seiner individuellen Zweckbestimmung für eine dauerhafte Nutzung aufgestellt ist (BFH v. 23.9.1988 – III R 67/85, BStBl. II 1989, 113). Daher ist als Gebäude ein Bürocontainer anzusehen, der auf festen Fundamenten ruht (BFH v. 25.4.1996 – III R 47/93, BStBl. II 1996, 613), nicht aber ein Baustellencontainer, der nach seiner baulichen Gestaltung zur Verwendung auf wechselnden Einsatzstellen vorgesehen ist (BFH v. 18.6.1986 – II R 222/83, BStBl. II 1986, 787). Auch ein mit dem Untergrund fest verbundenes öffentliches Toilettenhäuschen ist ein Gebäude (BFH v. 24.5.2007 – II R 68/05, BStBl. II 2008, 12).

Die Art der Nutzung des Gebäudes ist für § 6b unerheblich. Gebäude sind daher zB Wohn-, Büro- und Fabrikgebäude sowie Lagerhallen (glA *Eversloh in B/B*, § 6b Rz. 64 [8/2016]). Auch eine Tiefgarage ist ein Gebäude (BFH v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63).

Der Boden braucht nicht mit dem Gebäude zusammen veräußert zu werden.

Gebäude auf fremdem Boden: Der Veräußerungsgewinn ist begünstigt, wenn der Stpfl. wirtschaftlicher Eigentümer ist. Nach der Rspr. ist wirtschaftliches Eigentum an einem Gebäude auf fremdem Boden nur gegeben, wenn zwischen dem Stpfl. und dem zivilrechtl. Eigentümer eine Vereinbarung besteht, wonach Letzterer auf Dauer von der Einwirkung auf das Gebäude ausgeschlossen ist (s. § 5 Anm. 519). In diesem Fall ist die Anwendung von § 6b unproblematisch möglich. In den übrigen Fällen lehnt die Rspr. das wirtschaftliche Eigentum des Stpfl. an dem Gebäude ab. Jedoch kann der Stpfl. die auf das Gebäude entfallenden HK wie ein materielles WG aktivieren (s. nur BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281). Auf ein solches Gebäude kann die Rücklage nach § 6b nach der geänderten Rspr. des BFH nicht übertragen werden (BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BStBl. II 2016, 976; BMF v. 16.12.2016 – IV C 6 - S 2134/15, BStBl. I 2016, 1431; auch *Schießl in Blümich*, § 6b Rz. 32 [5/2019]; aA noch BFH v. 10.4.1997 – IV R 12/96, BStBl. II 1997, 718). Anderenfalls weist der Aktivposten nur ein Recht oder eine Rechnungsabgrenzung aus; diese Posten sind nach § 6b nicht begünstigt.

Wohnungseigentum und Teileigentum iSd. § 1 WEG sind in Abs. 1 Sätze 1 und 2 nicht ausdrücklich genannt, jedoch bei einer dem Zweck des § 6b entsprechenden Auslegung unter die Begriffe „Boden“ und „Gebäude“ zu rechnen (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61-62/73, BStBl. II 1975, 352). Auch Sondereigentum an Gebäudeteilen und gemeinschaftliches Eigentum iSd. § 1 WEG sind als Grund und Boden bzw. Gebäude iSd. § 6b anzusehen (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61-62/73, BStBl. II 1975, 352).

Gebäudeteile: Bei Einbauten in Gebäuden unterscheidet die Rspr. zwischen unselbständigen und selbständigen Gebäudeteilen (s. § 6 Anm. 290 ff.). Unselbständige Gebäudeteile gehören auch iSd. § 6b zum ganzen Gebäude. Selbständige Gebäudeteile (Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Einbauten für vorübergehende Zwecke) werden stl. als selbständige unbewegliche WG behandelt (s. R 4.2 Abs. 3 EStR 2012); sie sind daher Gebäude iSd. § 6b (glA *Heger in KSM*, § 6b Rz. B 36 [6/2018]).

Mietereinbauten sind Baumaßnahmen des Mieters auf gemietetem Grund und Boden oder an gemieteten Sachen, durch die er Bauwerke, Anlagen, Vorrichtungen und dergleichen schafft, ergänzt oder ändert (s. § 7 Anm. 340). Mietereinbauten können bewegliche Scheinbestandteile, Betriebsvorrichtungen oder wesentliche

Bestandteile sein. Erforderlich für eine Inanspruchnahme des § 6b durch den Mieter ist, dass es sich bei den Einbauten um ein Gebäude handelt, an welchem der Mieter rechtl. oder wirtschaftliches Eigentum hat.

- ▶ *Sind die Mietereinbauten Scheinbestandteile* iSv. § 95 BGB im Eigentum des Mieters oder *Betriebsvorrichtungen* iSv. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG, so liegt ein bewegliches WG vor (H 4.2 Abs. 3 „Mietereinbauten“ EStH 2014; glA Heger in KSM, § 6b Rz. B 41 [6/2018]).
- ▶ *Sind die Einbauten als wesentlicher Bestandteil* des Grundstücks gem. § 94 BGB Eigentum des Vermieters geworden, ist § 6b nur anwendbar, wenn dem Mieter die Einbauten als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen sind. Dies ist der Fall, wenn der Mieter die Kosten getragen hat, das Gebäude tatsächlich nutzt und ihm bei Beendigung ein Entschädigungsanspruch zusteht (s. § 7 Anm. 340). In diesem Fall sind die Einbauten beim Mieter zu aktivieren und § 6b ist anwendbar. Hat dagegen der Vermieter das Eigentum an dem Gebäude entschädigungslos erlangt, kann der Mieter § 6b nicht in Anspruch nehmen (glA Heger in KSM, § 6b Rz. B 43 [6/2018]).

Betriebsvorrichtungen iSv. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG gehören nicht zum Gebäude, vielmehr sind sie bewegliche WG, selbst wenn sie zivilrechtl. wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind (s. § 7 Anm. 315 ff.). Bei der Veräußerung eines Gebäudes zusammen mit Betriebsvorrichtungen ist daher der Veräußerungsgewinn aufzuteilen in den Gewinn aus der Veräußerung des bewertungsrechtl. „Gebäudes“ und den Gewinn aus der Veräußerung der Betriebsvorrichtungen (s. auch Anm. 82). Der Gewinn aus der Veräußerung der Betriebsvorrichtungen ist nicht nach § 6b begünstigt, weil seit dem StEntlG 1999/2000/2002 die Veräußerung von beweglichen WG nicht mehr begünstigt ist (s. Anm. 28).

Zur Abgrenzung des Gebäudes gegenüber anderen WG s. auch § 6 Anm. 291 mwN.

41 d) Binnenschiffe als begünstigte Veräußerungsobjekte

Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350) hatte Binnenschiffe in den Katalog der begünstigten Veräußerungsobjekte zunächst befristet bis zum 31.12.2010 aufgenommen. Bis zum VZ 1998 waren dagegen Schiffe noch allg. begünstigt (s. Anm. 3 „StEntlG 1999/2000/2002“). Durch das JStG 2010 ist die Befristung zum 31.12.2010 aufgehoben worden, so dass Binnenschiffe nunmehr wieder dauerhaft zu den begünstigten WG gehören (s. Anm. 3 „JStG 2010“).

Bedeutung der Begünstigung: Durch die Regelung soll die deutsche Binnenschiffahrtsflotte verjüngt werden, um die Konkurrenzfähigkeit der deutschen Flotte im europäischen Vergleich (wegen entsprechender Begünstigung in den Niederlanden) zu gewährleisten (zur Einführung der befristeten Begünstigung BTDrucks. 16/753, 10; ebenso BRDrucks. 318/10, 97, zur Aufhebung der Befristung zum 31.12.2010). Daher ist die Übertragung der stillen Reserven auch nur auf die AHK von Binnenschiffen möglich (s. Anm. 71). Die Begünstigung ist auf Veräußerungen beschränkt, die nach dem 31.12.2005 stattgefunden haben. Für Veräußerungen, die vor diesem Zeitpunkt vorgenommen wurden, gilt die im Veräußerungszeitpunkt geltende Gesetzesfassung weiter (§ 52 Abs. 18b).

Begriff des Binnenschiffs: Siehe § 3 Abs. 3 SchiffRegO (BGBl. I 1994, 1133). Danach sind Binnenschiffe die zur Schifffahrt auf Flüssen und sonstigen Binnenge-

wässern bestimmten Schiffe. Unter diesen Begriff fallen nicht nur Schiffe, die zur Beförderung von Personen oder Gütern bestimmt sind, sondern auch Schlepper, Tankschiffe, Schubboote, Eisbrecher, Hebeschiffe, Kabelschiffe, schwimmende Getreideheber, Schwimmkräne und Baggerkräne (s. *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 23).

Zum Schiff gehören nicht nur der eigentliche Schiffskörper einschließlich der fest eingebauten Teile, sondern auch die beweglichen Schiffsausrüstungsgegenstände, wie Reserveanker, Haltetaue, Rettungsringe und -boote, nautische Geräte usw. Andere Ausrüstungsgegenstände dagegen werden als selbständige WG behandelt (s. § 7 Anm. 600 „Schiffe“). Getrennt veräußertes Zubehör fällt nicht unter den Begriff „Schiff“ (*Heuer*, FR 1964, 468).

Ein Schiff ist ein einziges bewegliches WG. Kasko (Schiffsrumpf einschließlich aller Aufbauten) und Motor (einschließlich aller sonstigen Antriebsteile) werden einheitlich abgeschrieben (s. § 7 Anm. 600 „Schiffe“). Dementsprechend ist bei einer Veräußerung des Schiffs der ganze Veräußerungsgewinn begünstigt, nicht nur der Gewinn aus der Veräußerung des Kaskos.

Die Verschrottung eines Schiffs vor seiner Veräußerung durch den Schiffseigner oder einen Dritten führt allerdings zur Entstehung des andersartigen WG „Schrott“, das zum UV gehört und dessen Veräußerung daher nicht unter § 6b fällt (BFH v. 13.2.1979 – VIII R 187/75, BStBl. II 1979, 409).

Einstweilen frei.

42–44

III. Rechtsfolge: Übertragung stiller Reserven durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

1. Wahlweiser Abzug im Wirtschaftsjahr der Veräußerung

a) Übertragung stiller Reserven durch Abzug

aa) Technik und Auswirkung der Begünstigung

45

Die Begünstigung des § 6b besteht darin, dass stille Reserven, die durch die Veräußerung bestimmter WG aufgedeckt worden sind, auf die Buchwerte anderer WG übertragen werden dürfen. Technisch geschieht diese Übertragung dadurch, dass die AHK der angeschafften oder hergestellten WG um einen Betrag bis zur Höhe von 100 % (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 61) des Veräußerungsgewinns gekürzt werden, der sich bei der Veräußerung ergeben hat; zur Durchführung des Abzugs s. Anm. 52.

Steuerliche Auswirkung der Übertragung: Der Abzug von den AHK der Reinvestitionsgüter hat in der Folgezeit höhere laufende Gewinne oder Veräußerungs- und Aufgabegewinne durch geringere AfA-Beträge der abnutzbaren WG bzw. höhere Gewinne durch den verminderten Buchwert der nicht abnutzbaren WG zur Folge. Zu diesem Stundungseffekt s. BTDrucks. IV/2400, 46; krit. dazu *Kanzler*, Inf. 1983, 509.

Der Grund für die Aufdeckung der stillen Reserven ist unerheblich. Die Aufdeckung der stillen Reserven kann auch zwangsweise erfolgen. Der Stpfl. ist dann nicht darauf beschränkt, die bisher in der Rspr. entwickelten Grundsätze für diese Fälle anzuwenden; s. auch Anm. 15. Die Aufdeckung muss aber in der Form der Veräußerung geschehen; s. Anm. 30.

46 **bb) Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Betriebsvermögen des veräußernden Steuerpflichtigen**

Nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 müssen sowohl das veräußerte WG als auch nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 das Reinvestitionsgut zu einer inländ. BS gehören (für das veräußerte WG s. Anm. 120–122; für das Reinvestitionsgut s. Anm. 136). Die BS müssen aber nicht identisch sein, vielmehr ist die Übertragung stiller Reserven von WG eines BV des Stpfl. auf ein WG eines anderen BV desselben Stpfl. zulässig (Umkehrschluss aus Abs. 4 Satz 2). Das Bilanzierungswahlrecht ist dabei durch entsprechenden Bilanzansatz im „veräußernden“ Betrieb auszuüben (BFH v. 19.12.2012 – IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313; dazu *Kanzler*, FR 2013, 513).

Übertragung zwischen mehreren Gewerbebetrieben des Steuerpflichtigen: Unterhält der Stpfl. mehrere Gewerbebetriebe, so ist er frei, bei welchem Betrieb er die Absetzung vornehmen will (R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStR 2012). Daher ist auch die Übertragung auf einen nicht der GewSt unterliegenden verpachteten Betrieb zulässig, auch wenn der Stpfl. einen verpachteten Betrieb entgeltlich erwirbt oder einen erworbenen Betrieb sogleich verpachtet und zulässigerweise als BV behandelt, da der Wortlaut des Gesetzes die Übertragung nicht ausschließt (s. auch Anm. 142). Der Verpächter eines Betriebs kann GewSt auf den Gewinn aus der Veräußerung eines WG dadurch vermeiden, dass er vor der Verpachtung den Gewinn in eine Rücklage stellt und die Rücklage nach erfolgter Verpachtung und damit nach Ende der GewStPflcht auflöst oder auf ein anderes WG überträgt, was durch Kürzung von AfA oder Aufdeckung der stillen Reserven ebenfalls zu einer Erhöhung des Gewinns während der Pachtzeit führt (s. auch Anm. 46).

Übertragung aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einem Betrieb eines selbständig Tätigen: Die stillen Reserven können auf WG jeder der drei betrieblichen Einkunftsarten übertragen werden.

Übertragung aus einem Gewerbebetrieb in einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder in einen Betrieb eines selbständig Tätigen: Die Übertragung stiller Reserven ist durch Abs. 4 Satz 2 ausgeschlossen (s. Anm. 142).

Buchungen bei Übertragung stiller Reserven zwischen mehreren Betrieben: Nach R 6b.2 Abs. 8 Sätze 1 und 2 EStR 2012 ist beim Abzug im Wj. der Anschaffung oder Herstellung der Reinvestitionsgüter wie folgt zu verfahren: Der Veräußerungsgewinn ist dem Kapitalkonto des veräußernden Betriebs erfolgsneutral hinzuzurechnen; zugleich ist ein gleich hoher Betrag von den AHK der in dem anderen Betrieb angeschafften oder hergestellten WG erfolgsneutral zu Lasten des Kapitalkontos abzusetzen. Es wird weder beim ersten Betrieb der Gewinn noch beim zweiten Betrieb der Aufwand ausgewiesen. Eine § 6b-Rücklage kann erst in dem Wj. auf ein WG eines anderen Betriebs übertragen werden, in dem der Abzug von den AHK bei dem WG des anderen Betriebs vorgenommen wird; ohne Ersatz-WG ist folglich keine Übertragung der § 6b-Rücklage möglich (BFH v. 22.11.2018 – VI R 50/16, DStR 2019, 435; ebenso R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR 2012; anders noch die Vorinstanz FG Münster v. 13.5.2016 – 7 K 716/13 E, EFG 2016, 1164; hierzu auch *Adrian*, NWB 2019, 305; *Kanzler*, FR 2019, 274). Es soll dadurch verhindert werden, dass die Verlagerung und Auflösung der Rücklage nur zur Ersparnis von GewSt erfolgt, zB zum Ausgleich eines (anderenfalls gewstl. nicht mehr abziehbaren) Verlusts im anderen Betrieb.

cc) Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern bei Veräußerungen

Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Einzelunternehmen eines Mitunternehmers: Bei der Veräußerung von WG aus dem Einzelunternehmen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft ist eine Übertragung stiller Reserven möglich

- ▶ auf *Reinvestitionsgüter seines eigenen Betriebsvermögens* (Einzelunternehmen; s. R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStR 2012; oder SonderBV) oder
- ▶ auf die Anteile an Reinvestitionsgütern des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft, soweit sie dem Mitunternehmer zuzurechnen sind (R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStR 2012).

Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers: Bei der Veräußerung von WG aus dem SonderBV eines Mitunternehmers ist eine Übertragung stiller Reserven möglich

- ▶ auf *Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens* bei der PersGes. oder seines SonderBV bei einer anderen PersGes. (R 6b.2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 EStR 2012), oder
- ▶ auf *Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen* der PersGes., der das veräußerte WG gedient hat, oder im Gesamthandsvermögen einer anderen PersGes., soweit die WG dem Stpfl. als Mitunternehmer anteilig zuzurechnen sind (R 6b.2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 EStR 2012), oder
- ▶ auf *Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmens* des Mitunternehmers (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; R 6b.2 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3 EStR 2012).

Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen: Da die Begünstigung des § 6b gesellschafterbezogen ist, können auch nur die einzelnen Mitunternehmer die stillen Reserven, soweit sie anteilig auf den einzelnen Mitunternehmer entfallen, auf ihre WG außerhalb der Mitunternehmerschaft übertragen. Die Übertragung stiller Reserven ist möglich

- ▶ auf *Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens* der PersGes. (R 6b.2 Abs. 7 Nr. 1 EStR 2012), oder
- ▶ auf *Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens* eines Mitunternehmers der PersGes., aus deren BV das veräußerte WG ausgeschieden ist, soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt (R 6b.2 Abs. 7 Nr. 2 EStR 2012), oder
- ▶ auf *Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmens* eines Mitunternehmers, soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt (BFH v. 26.5.1994 – IV R 77/92, BFH/NV 1995, 214; R 6b.2 Abs. 7 Nr. 3 EStR 2012), oder
- ▶ auf *Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens einer anderen Personengesellschaft*, soweit diese WG dem Mitunternehmer der PersGes. zuzurechnen sind und soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt (R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 EStR 2012), oder
- ▶ auf *Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers bei einer anderen Personengesellschaft*, soweit diese WG dem Mitunternehmer der Gesellschaft, aus deren BV das veräußerte WG ausgeschieden ist, zuzurechnen

sind und soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt (R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 EStR 2012).

48 **dd) Übertragung stiller Reserven zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern bei Änderungen der personellen Zusammensetzung**

Eintritt eines Mitunternehmers: Im Fall der Sacheinlage ist eine Übertragung stiller Reserven im Veräußerungsfall möglich auf Reinvestitionsgüter im BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) des Eintretenden oder auf die dem Eintretenden zustehenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft, zB auch auf die ihm beim Eintritt entstehenden AK.

Im Fall der Bareinlage ist eine Übertragung stiller Reserven möglich auf Reinvestitionsgüter im BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) der Altgesellschafter oder auf die den Altgesellschaftern zustehenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft.

Anteilsveräußerung: Bei der Veräußerung des Anteils durch einen Mitunternehmer ist eine Übertragung stiller Reserven möglich auf Reinvestitionsgüter des eigenen BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) des veräußernden Mitunternehmers oder auf die ihm zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist.

Ausscheiden eines Mitunternehmers:

- ▶ *Im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers gegen Sachabfindung* ist die Übertragung stiller Reserven möglich auf Reinvestitionsgüter im BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) der einzelnen verbleibenden Mitunternehmer oder auf Reinvestitionsgüter der Mitunternehmerschaft – dabei dürfen die stillen Reserven von allen Mitunternehmern nur einheitlich übertragen werden (s. Anm. 50) – oder auf Reinvestitionsgüter einer anderen Mitunternehmerschaft.
- ▶ *Beim Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Barabfindung* kann der Mitunternehmer die stillen Reserven auf Reinvestitionsgüter des eigenen BV (Einzelunternehmen oder SonderBV) des veräußernden Mitunternehmers oder auf die ihm zuzurechnenden Anteile an Reinvestitionsgütern einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, übertragen.

49 **ee) Übertragung stiller Reserven bei Auflösung der Mitunternehmerschaft**

Liquidation durch Einzelveräußerung der Wirtschaftsgüter: Bei der Liquidation der Mitunternehmerschaft durch Einzelveräußerung der WG ist nach R 6b.2 Abs. 10 Satz 2 iVm. Satz 6, Abs. 7 EStR 2012 die Übertragung möglich auf Reinvestitionsgüter eines BV der einzelnen Mitunternehmer oder auf die den einzelnen Mitunternehmern zurechenbaren Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft, an der sie beteiligt sind oder sich beteiligen.

Realteilung der Mitunternehmerschaft: Auch bei einer Realteilung ist die Übertragung möglich auf Reinvestitionsgüter eines BV der einzelnen Mitunternehmer oder auf die den einzelnen Mitunternehmern zurechenbaren Anteile an Reinvestitionsgütern einer Mitunternehmerschaft, an der sie beteiligt sind oder sich beteiligen.

b) Wahlrecht zur Übertragung der stillen Reserven dem Grunde und der Höhe nach

Der Stpfl. kann unter den in § 6b beschriebenen Voraussetzungen stille Reserven übertragen, er muss es aber nicht (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55; BFH v. 19.12.2012 – IV R 41/09, BStBl. II 2013, 313). Er kann daher den Veräußerungsgewinn (1) voll versteuern, (2) teilweise versteuern und teilweise nach § 6b durch Abzug oder Bildung einer Rücklage neutralisieren, (3) teilweise im Wj. der Veräußerung abziehen und teilweise in eine Rücklage einstellen oder (4) eine § 6b-Rücklage in späteren Wj. ganz oder teilweise auf Reinvestitionsgüter übertragen oder gewinnerhöhend auflösen, s. Anm. 94–108, 149–151.

Das stl. Wahlrecht nach Abs. 1 ist ab VZ 2009 gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 unabhängig vom Ansatz des WG in der HBil. (Aufgabe der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG, hierzu BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09, BStBl. I 2010, 239; s. § 5 Anm. 272 ff.).

Teilweise oder zeitlich gestreckte Übertragung stiller Reserven: Die teilweise Besteuerung oder die Teilung zwischen Abzug und Rücklage kann zB von Bedeutung für die Einhaltung der Sechsjahresfrist gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 sein, für die sofortige Absetzung der restlichen AHK gem. Abs. 2 (s. Anm. 146), ferner bezüglich Verlustausgleich, Verlustabzug oder Nivellierung des Einkommens bezüglich der Progression. Das Wahlrecht kann allerdings in Bezug auf die ESt und KSt auf der einen Seite und in Bezug auf die GewSt auf der anderen Seite nur einheitlich ausgeübt werden (BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195).

Berechtigt zur Ausübung des Wahlrechts ist der Stpfl., der den Veräußerungsgewinn erzielt hat. Da der Abzug bereits im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts vorgenommen werden darf, regelmäßig aber erst in der Jahresschlussbilanz vorgenommen wird, kann der Betrieb bis dahin auf einen Gesamtrechtsnachfolger (besonders einen Erben) oder durch unentgeltliche Übertragung auf einen Einzelrechtsnachfolger übergegangen sein. Dann steht diesem das Wahlrecht zu.

Persönliche Wahlrechtsausübung bei Mitunternehmern: Das Wahlrecht ist aufgrund der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise von dem einzelnen Mitunternehmer persönlich auszuüben; eine einheitliche Ausübung des Wahlrechts ist auch bei § 6b grds. nicht geboten (s. § 15 Anm. 468; auch H 4.4 „Wahlrecht eines Mitunternehmers“ EStH 2014). Ist ein Veräußerungsgewinn einheitlich für die Mitunternehmerschaft in ihrer Bilanz durch Bildung einer Rücklage neutralisiert worden, so können die Mitunternehmer gleichwohl später von ihrem Wahlrecht (Auflösung oder Übertragung) unter Verwendung von Ergänzungsbilanzen unterschiedlich Gebrauch machen.

Unterschiedliche persönliche Wahlausübung zulässig: Mitunternehmer können von den Möglichkeiten des § 6b unterschiedlich Gebrauch machen, wenn die Mitunternehmerschaft ein begünstigtes WG veräußert, dh., sie können (1) die sofortige Besteuerung der stillen Reserven wählen, (2) die stillen Reserven auf ein WG übertragen, (3) in Höhe der aufgelösten stillen Reserven eine Rücklage bilden oder (4) eine gebildete Rücklage anteilig gewinnerhöhend auflösen oder auf WG übertragen. Der einzelne Mitunternehmer hat das Wahlrecht auch dann persönlich auszuüben, wenn er ein WG aus seinem SonderBV veräußert. Die Rücklage für den bei der Veräußerung erzielten Gewinn ist in der durch die PersGes. aufzustellenden Sonderbilanz zu passivieren. Dabei wird widerlegbar vermutet, dass die von der Mit-

unternehmenschaft aufgestellte Sonderbilanz mit der Ausübung des persönlichen Wahlrechts des betreffenden Mitunternehmers abgestimmt ist. Diese Vermutung gilt nicht, wenn der betreffende Mitunternehmer bei Aufstellung der Bilanz aus der Gesellschaft ausgeschieden ist (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418; *Ley*, WPg 2006, 904).

Einheitliche gesamthandsbezogene Wahlrechtsausübung bei Mitunternehmern als Ausnahme: Im Fall der Übertragung stiller Reserven eines WG im Gesamthandsvermögen der PersGes. auf ein WG im Gesamthandsvermögen der PersGes. ist erforderlich, dass die Mitunternehmer das Wahlrecht einheitlich ausüben. Aufgrund der Funktion der PersGes. als Subjekt der Einkommensermittlung und -qualifizierung gilt dies auch nach Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Halbs. 2 (aA *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rz. 110 [4/2019]; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 45; s. auch § 15 Anm. 468).

Einheitliche Ausübung des Bilanzierungswahlrechts bei der Gewinnfeststellung und Gewerbesteuer: Nach der Rspr. ist es unzulässig, das Wahlrecht auf Übertragung stiller Reserven (ebenso wie andere Bilanzierungswahlrechte) bei der Gewinnermittlung für Zwecke der GewSt und der Gewinnermittlung für Zwecke der ESt unterschiedlich auszuüben, denn derartige Wahlrechte werden idR durch einen entsprechenden Ansatz in der HBil. ausgeübt, die ihrerseits für die bilanzstretchl. Gewinnermittlung maßgebend ist (BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958).

Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts ist regelmäßig der Zeitpunkt (besser: Zeitraum) der Bilanzaufstellung für das Wj., in dem der Veräußerungsgewinn entstanden ist (BFH v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560); s. Anm. 108 aE und 142 über Abzug und Bildung einer Rücklage bei anschließender Betriebsveräußerung. Unter den Voraussetzungen einer Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2) kann das Wahlrecht nachträglich ausgeübt werden; s. Anm. 19.

51 c) Abzug im Wirtschaftsjahr der Veräußerung

Der Abzug kann frühestens „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ erfolgen (Abs. 1 Satz 1). Zu Anschaffung oder Herstellung vor der Veräußerung s. Anm. 55. Zum Abzug in einem späteren Wj. durch Bildung und Übertragung einer Rücklage s. Abs. 3, dazu Anm. 90–110.

Zeitpunkt der Veräußerung ist der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am übertragenen WG (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289, mwN). Der Zeitpunkt der Gegenleistung ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nicht maßgebend. Auch die Leistung einer Anzahlung bewirkt nicht den Eintritt der Veräußerung. Über Veräußerung zum Jahreswechsel s. Anm. 55.

Wirtschaftsjahr der Veräußerung ist das Wj., in dem das zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentum an dem veräußerten Anlagegut auf den Erwerber übergeht (BFH v. 13.9.2000 – X R 148/97, BStBl. II 2001, 641). Zu Wj. allg. s. § 4a Anm. 1 ff. Ein Rumpfwj. zählt als volles Wj., s. auch Anm. 97. Bei Gesamtrechtsnachfolge wird es auf das Wj. des Erwerbers ankommen.

„**Im Wirtschaftsjahr**“ erfolgt der Abzug, nicht mit Ablauf des Wj. In aller Regel wird der Abzug erst bei der Aufstellung des Jahresabschlusses vorgenommen (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430, billigt das), sei es aus buchführungstechnischen oder bilanztaktischen Gründen, sei es zur Berücksichtigung nachträglicher AK oder HK.

Der Abzug zum Bilanzstichtag erfordert den Abzug von den AHK eines am Bilanzstichtag noch vorhandenen WG, und zwar nur insoweit, als die AHK entsprechend den am Bilanzstichtag gegebenen Eigentumsverhältnissen auf den Stpfl. entfallen. Hat also der Stpfl. im Wj. der Veräußerung ein Reinvestitionsgut als alleiniger Eigentümer angeschafft oder hergestellt, aber bis zum Bilanzstichtag einem Dritten Miteigentum am Reinvestitionsgut eingeräumt, dann kann er den Abzug nach § 6b nur noch von dem auf ihn entfallenden Teil der AHK vornehmen (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430). Der Abzug erfolgt aber so, als sei er im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung vorgenommen worden, dh. unmittelbar von den ungekürzten AHK; s. Abs. 6 und dazu Anm. 146–147.

d) Durchführung des Abzugs

52

Art des Abzugs: Der Abzug erfolgt, nachdem zunächst die AHK aktiviert worden sind, entweder aktivisch (Buchung: Abschreibung gem. § 6b an Aktivposten, sog. Nettomethode) oder passivisch (Buchung etwa: Abzug gem. § 6b an Wertberichtigung zum Aktivposten, sog. Bruttomethode). Zum Abzug bei mehreren Betrieben s. Anm. 115, zum Abzug vor AfA s. Anm. 146.

Aufnahme in besondere Verzeichnisse: Voraussetzung der Ausübung des stl. Wahlrechts ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2, dass der Stpfl. die WG, die nicht mit dem handelsrechtl. Wert in der stl. Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufnimmt. In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die AK oder HK, die Vorschrift des ausgeübten Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen (§ 5 Abs. 1 Satz 3).

Handelsbilanz: In der HBil. ist ein Abzug nicht mehr möglich, da die handelsrechtl. Öffnungsklausel in § 254 HGB seit dem 1.1.2010 nicht mehr gilt (fakultativ bereits ab dem 1.1.2009; s. § 5 Anm. 272). Die Ausübung des Wahlrechts in der StBil. ist nach § 5 Abs. 1 Halbs. 2 seit dem 1.1.2009 unabhängig vom Ansatz in der HBil., so dass der Stpfl. seit dem 1.1.2010 das Wahlrecht nach Abs. 1 nur noch in der StBil. ausüben kann (hierzu BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09, BStBl. I 2010, 239; s. § 5 Anm. 272). Soweit niedrigere Wertansätze nach § 254 HGB in Geschäftsjahren vorgenommen worden sind, die vor dem 1.1.2010 begonnen haben, können diese unter Anwendung der für sie vor dem BilMoG geltenden Vorschriften fortgeführt werden. Wird von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, ist der Betrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (vgl. Art. 67 Abs. 4 EGHGB).

2. Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter

a) Reinvestitionstatbestand: Anschaffung oder Herstellung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung

aa) Anschaffung oder Herstellung

53

Der Abzug gem. Abs. 1 Satz 1 setzt voraus, dass das Reinvestitionsgut „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden ist“. Zum Abzug von später angeschafften oder hergestellten WG mit Hilfe einer Rücklage s. Abs. 3 und dazu Anm. 88–111.

Begriff der Anschaffung: Anschaffung iSv. § 6b ist der entgeltliche Erwerb des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem WG (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222); s. allg. § 6 Anm. 163; zum wirtschaftlichen Eigentum s. § 5 Anm. 515. Bei einer sog. mittelbaren Grundstücksschenkung, bei der der Beschenkte einen Geldbetrag unter der Auflage erhält, hiervon ein Grundstück zu erwerben, ist mangels Entgeltlichkeit des Erwerbs keine Anschaffung gegeben (vgl. BFH v. 23.4.2009 – IV R 9/06, BStBl. II 2010, 664; hierzu *Kanzler*, FR 2009, 1106; *Kanzler*, NWB 2009, 3172). Der unentgeltliche Erwerb eines WG ist keine Anschaffung.

Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft: Eine Anschaffung ist gegeben, wenn die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert ansetzt. Die eingebrachten WG gelten als im Zeitpunkt der Einbringung angeschafft (§ 23 Abs. 4 UmwStG); die Anschaffung kann daher als Reinvestition iSd. § 6b behandelt werden (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 77). Dieselben Grundsätze gelten für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (§ 25 Satz 1 iVm. § 23 Abs. 4 UmwStG).

Begriff der Herstellung: Herstellung ist das Schaffen eines neuen WG, die Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines vorhandenen WG oder die Wesensänderung oder Neuherstellung eines bereits bestehenden WG (s. § 6 Anm. 165). Hergestellt ist ein WG, wenn es einen Zustand erreicht hat, der eine bestimmungsgemäße Nutzung ermöglicht (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 38); s. allg. § 6 Anm. 166.

Anschaffungsgeschäfte zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer werden wie Veräußerungsgeschäfte auch stl. anerkannt (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430).

54 bb) Andere Vorgänge der Zuführung von Anlagevermögen nicht begünstigt

Überführung aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen des gleichen Stpfl. ist keine Anschaffung iSd. § 6b, denn für die Überführung aus dem UV in das AV wendet der Stpfl. nichts auf (glA *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 12; auch BFH v. 29.7.1966 – IV R 151/66, BStBl. III 1967, 62, zu Investitionszulagen). Die Umgliederung von UV in AV führt im Übrigen nicht zur Gewinnrealisierung.

Einlage eines Wirtschaftsguts aus dem PV in das BV des Stpfl. ist nicht als Anschaffung iSd. § 6b anzuerkennen, da es an einem entgeltlichen Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an einem WG fehlt (glA BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430; BFH v. 11.12.1984 – IX R 27/82, BStBl. II 1985, 250; BFH v. 23.4.2009 – IV R 9/06, BStBl. II 2010, 664; BFH v. 1.7.2010 – IV R 7/08, BFH/NV 2010, 2250). Wegen des kurzen zeitlichen Abstands bestehen dagegen keine Bedenken, eine zunächst in privater Absicht erfolgte Anschaffung im gleichen Jahr in eine betrieblich veranlasste Anschaffung umzudeuten und entsprechend zu buchen (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 37; aA *Schießl* in *Blümich*, § 6b Rz. 187 [6/2017]).

55 cc) Im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt

Der Abzug erfolgt von den AHK (s. Anm. 58–60) der im Wj. der Veräußerung (s. dazu Anm. 51) angeschafften oder hergestellten WG.

Zeitpunkt der Anschaffung ist der Zeitpunkt des Erwerbs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Reinvestitionsgut. Dies ist der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Lasten und Nutzen auf den Erwerber übergehen (s. BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553; BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222; BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398; ähnlich § 9a EStDV; auch H 6b.2 „Anschaffungszeitpunkt“ EStH 2014).

Zeitpunkt der Herstellung ist der Zeitpunkt der Fertigstellung des Reinvestitionsguts (§ 9a EStDV); s. § 6 Anm. 166. Für Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden gilt Entsprechendes wie für die Herstellung neuer WG; maßgebend ist der Zeitpunkt der Fertigstellung, dh. der Zeitpunkt, in dem die Gebäudeteile ihrem Zweck entsprechend genutzt werden können.

Unmaßgebliche Zeitpunkte sind:

- Zeitpunkt der Bestellung des anzuschaffenden oder herzustellenden WG,
- Zeitpunkt der Ingebrauchnahme des angeschafften oder hergestellten WG; es muss jedoch zum AV gehören (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3),
- Zeitpunkt der Aufwendung von AK oder HK; Anzahlungen und TeilHK sind nach dem Gesetzeswortlaut („angeschafft oder hergestellt“) nicht gesondert begünstigt (BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398; so bereits *Heuer*, FR 1964, 468).

Gleichzeitige Veräußerung oder Anschaffung mehrerer Wirtschaftsgüter: Mehrere WG, die gleichzeitig veräußert oder angeschafft werden, sind auch dann, wenn sie wirtschaftlich miteinander eng zusammenhängen oder für einen Gesamtpreis veräußert oder angeschafft werden, einzeln zu bewerten (s. auch § 6 Anm. 146). Das hat bei § 6b zB Bedeutung, wenn die Veräußerung oder Anschaffung einer Gruppe von WG teils in das eine, teils in das nächste Wj. fällt.

Veräußerung und Anschaffung „zum Jahreswechsel“ (zB bei Wj. = Kj. zum 31. Dezember/1. Januar): Die Anschaffung erfolgt im neuen Wj., auch wenn der Veräußerer, der das gleiche Wj. wie der Erwerber hat, den Veräußerungsvorgang und damit die Gewinnverwirklichung als Vorgang des abgelaufenen Wj. behandelt. Die Anschaffung erfolgt mit Beginn des neuen Wj., nicht erst im Lauf des ersten Tages.

dd) Im der Veräußerung vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgüter

56

Seit dem VZ 1990 ist auch die vorgezogene Anschaffung oder Herstellung von Reinvestitionsgütern begünstigt (s. Anm. 3 „StReformG 1990“). Anders als bei der Rücklagen für Ersatzbeschaffung wurde bis dahin eine Begünstigung dieses Vorgangs, die einem praktischen Bedürfnis entsprach, von der Rspr. stets abgelehnt (BFH v. 14.11.1990 – X R 85/87, BStBl. II 1991, 222, mwN). Setzte eine Betriebsverlegung die vorangegangene Anschaffung des Grund und Bodens voraus, so versuchte man sich mit einer vorzeitigen Veräußerung und Anmietung des veräußerten Betriebs bis zum Erwerb der Ersatzflächen zu behelfen.

Im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt sind WG, wenn der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung in das der Veräußerung vorangehende Wj. fällt. Zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung s. Anm. 55.

Die bilanzielle Behandlung der Übertragung stiller Reserven der im vorangegangenen Wj. angeschafften oder hergestellten Reinvestitionsgüter ist in Abs. 5 geregelt (s. Anm. 144).

57 Einstweilen frei.

58 **b) Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts**

Für die Begriffe AK und HK gelten die allgemeinen Grundsätze; s. § 6 Anm. 171.

Der Begriff der Anschaffungskosten bestimmt sich nach § 255 HGB (s. nur BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301, mwN; BFH v. 20.4.2011 – I R 2/10, BStBl. II 2011, 761, mwN). Anschaffungskosten sind danach die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (ausführl. § 6 Anm. 180 ff.).

- ▶ *Ermittlung der Anschaffungskosten*, zB mit Durchschnittswerten, beeinflusst nicht die Tatsache, dass AK iSd. § 6b aufgewendet werden.
- ▶ *Anschaffungskosten bei Tausch*: Der gemeine Wert des hingegebenen WG bildet nach § 6 Abs. 6 Satz 1 die AK des erworbenen WG; s. § 6 Anm. 171 ff. Der Gewinn aus der Veräußerung des hingegebenen WG kann unter den Voraussetzungen des § 6b von den AK des erworbenen WG abgesetzt werden.

Der Begriff der Herstellungskosten ist in § 255 Abs. 2 HGB auch für das ESt-Recht maßgeblich geregelt (zB BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176). Herstellungskosten sind danach die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (ausführl. dazu § 6 Anm. 229).

Soweit Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG abgezogen werden, gehören sie nicht zu den AHK (§ 9b Abs. 1). Dies gilt bei der Besteuerung nach Durchschnittssätzen nach § 24 UStG auch dann, wenn Vorsteuerbeträge nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG (teilweise) nicht verrechnet werden (BFH v. 9.9.2010 – IV R 47/08, BFH/NV 2011, 426).

Erweiterung, Ausbau und Umbau werden bei Gebäuden der Anschaffung oder Herstellung gleichgestellt; der Abzug erfolgt in diesen Fällen von den HK der Erweiterung, des Ausbaus oder des Umbaus (Abs. 1 Satz 4). Zur Frage, ob auch bei anderen WG Aufwendungen für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau begünstigt sind, s. Anm. 76.

Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten: Ein Abzug gem. § 6b kann nur von denjenigen AHK eines Reinvestitionsguts erfolgen, die noch im Jahr der Anschaffung oder Herstellung dieses WG aufgewendet worden sind (R 6b.2 Abs. 1 Satz 7 EStR 2012). Der Abzug ist daher nicht möglich von nachträglichen AHK für WG, die bereits vor dem letzten Bilanzstichtag vorhanden waren. Das ergibt sich aus dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 2. Es gilt sowohl beim Abzug im Jahr der Veräußerung als auch bei der Übertragung einer Rücklage (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 40; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 28).

Jedes Wirtschaftsgut ist für sich zu behandeln, auch wenn mehrere WG wirtschaftlich miteinander in Zusammenhang stehen, ohne aber ein einziges WG zu bilden, zB Boden und darauf befindliches Gebäude; s. auch Anm. 55.

Veräußerung nach bereits erfolgter Reinvestition: Bei zeitlich vorangegangener Reinvestition sind nur die AHK des Jahres anzusetzen, in dem die Anschaffung oder Herstellung erfolgte; s. Anm. 144.

Ermäßigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Bei Ermäßigung der AHK (zB wegen Minderung des Kaufpreises gem. §§ 437, 441 BGB) oder Übertragung von Zuschüssen (zum Wahlrecht nach R 6.5 Abs. 2 EStR 2012 s. § 4 Anm. 570 „Zulagen, Zuschüsse“) kommt es darauf an, ob die Ermäßigung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung erfolgt oder zu einem späteren Zeitpunkt.

- ▶ *Erfolgt die Ermäßigung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung*, so ist der bisherige Abzug nach § 4 Abs. 2 Satz 1 zu berichtigen, soweit er die ermäßigten AHK übersteigt. Die Gewinnübertragung auf das Reinvestitionsgut wird durch Zuaktivierung bei den AHK teilweise rückgängig gemacht (*Eversloh in B/B*, § 6b Rz. 213 [8/2016]).
- ▶ *Tritt die Ermäßigung nach Bildung der Rücklage ein*, so stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, so dass eine rückwirkende Änderung der Rücklage zulässig ist. § 4 Abs. 2 Satz 2 steht dem nicht entgegen (glA *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 51; *Dißars in Lademann*, § 6b Rz. 161 [10/2018]). Bei gänzlichem Wegfall der AHK, zB wegen Rücktritts, gilt das zur Ermäßigung Ausgeführte entsprechend.

Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Bei Erhöhung der AHK hat der Stpfl. die Wahl, ob er die übertragenen stillen Reserven bestehen lässt oder sie entsprechend erhöht. Entscheidet sich der Stpfl. für die Erhöhung, so ist zu differenzieren, ob die Erhöhung des Kaufpreises im Wj. der Veräußerung oder erst im Jahr der nachträglichen Erhöhung wirtschaftlich verursacht wurde.

- ▶ *Ist die Erhöhung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung erfolgt*, so erfolgt die Erhöhung der übertragenen stillen Reserven im Wege der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1.
- ▶ *Erfolgt die Erhöhung in einem späteren Wirtschaftsjahr*, stellt die Erhöhung ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, so dass eine rückwirkende Änderung der Rücklage zulässig ist (BFH v. 13.9.2000 – X R 148/97, BStBl. II 2001, 641). Dieser rückwirkenden Änderung steht § 4 Abs. 2 Satz 2 nicht entgegen (glA *Hoffmann in LBP*, § 6b Rz. 246 [4/2019]; *Jachmann-Michel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 10).

Einstweilen frei.

59–60

3. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Abzug eines Betrags bis zur Höhe von 100 % des Veräußerungsgewinns

61

Der Stpfl. kann einen Betrag bis zur Höhe des Veräußerungsgewinns von den AHK der Reinvestitionsgüter abziehen.

Veräußerungsgewinn: Siehe Anm. 82–84.

Höchstgrenze des Abzugs sind die AHK des Reinvestitionsguts; dieses darf also nicht mit einem negativen Wert angesetzt werden.

Mitunternehmerschaft: Die Übertragung stiller Reserven ist bei Mitunternehmern auf den anteilig bei der Veräußerung entstandenen Gewinn begrenzt.

Wahlrecht: Siehe Anm. 50.

Einstweilen frei.

62–64

IV. Begünstigte Reinvestitionsgüter (Abs. 1 Satz 2)

65 1. Art und Beschaffenheit der Reinvestitionsgüter

Abs. 1 Satz 2 gibt eine erschöpfende Aufzählung derjenigen WG, auf die stille Reserven übertragen werden dürfen (s. auch Anm. 28). Es handelt sich um die gleichen WG, die in Abs. 1 Satz 1 erwähnt sind.

Weitere Voraussetzungen für die Reinvestitionsgüter:

- Wirtschaftliches Eigentum des Stpfl. am Reinvestitionsgut (s. § 5 Anm. 515),
- Zugehörigkeit zu bestimmten Einkunftsarten: Auch wenn die Voraussetzungen des § 6b im Übrigen erfüllt sind, ist die Anwendung des § 6b doch ausgeschlossen für die Übertragung stiller Reserven von Gewerbebetrieben auf BV der LuF und der selbständigen Arbeit (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 142),
- Zugehörigkeit zum AV einer inländ. BS (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3; s. Anm. 136).

Keine Voraussetzung ist, dass das Reinvestitionsgut

- ein neues WG ist; auch gebrauchte WG können als Reinvestitionsobjekte angeschafft werden. Der BFH (BFH v. 19.5.1976 – I R 164/74, BStBl. II 1977, 60) geht stillschweigend von der gleichen Ansicht aus. In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 4/2400, 64) heißt es zwar, die Stpfl. sollten durch die Zulassung einer Rücklage eine gewisse Dispositionsfreiheit für die Anschaffung oder Herstellung „neuer“ Anlagegüter erhalten. Man wird diesen Ausdruck aber nicht wörtlich nehmen müssen. Gesetzeswortlaut und Zweck des § 6b schließen die Begünstigung gebrauchter WG nicht aus,
- der Ersatzbeschaffung für das veräußerte WG dient,
- mit eigenen Mitteln beschafft wurde,
- wirtschaftliche Bedeutung für den Betrieb des Stpfl. hat: § 6b soll zwar wirtschaftsbelebend wirken (s. Anm. 4), eine Prüfung der wirtschaftlichen Bedeutung der Reinvestition für den Betrieb des Stpfl. wird aber vom Gesetz nicht verlangt. Auch eine Verbleibensfrist ist nicht bestimmt (s. auch Anm. 136).

66–67 Einstweilen frei.

2. Begünstigte Reinvestitionsgüter im Einzelnen

68 a) Grund und Boden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

Begriff: Siehe Anm. 38.

Erbbaurecht: Die Anschaffung eines Erbbaurechts ist nicht begünstigt, wohl aber die Herstellung eines Gebäudes aufgrund eines Erbbaurechts, die Anschaffung des wirtschaftlichen Eigentums an einem aufgrund eines Erbbaurechts errichteten Gebäude und die Anschaffung eines Gebäudes durch den Erbbauberechtigten, indem ihm an einem bebauten Grundstück ein Erbbaurecht bestellt wird (s. § 12 ErbbauRG).

Gesamtpreis: Da stille Reserven von Gebäuden nicht auf Grund und Boden übertragen werden können, muss der Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung von bebauten Grundstücken auf Boden und Gebäude aufgeteilt werden. Nur soweit der Veräußerungsgewinn auf den veräußerten nackten Boden entfällt, kann er wieder auf Grund und Boden überführt werden (s. auch Anm. 82). Entsprechendes gilt für die Veräußerungskosten. Aus dem gleichen Grund wie ein Gesamtveräuße-

rungspreis muss ggf. auch ein Gesamtkaufpreis für die Anschaffung eines bebauten Grundstücks auf Boden und Gebäude aufgeteilt werden (s. dazu § 6 Anm. 311 ff.).

b) Aufwuchs eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) 69

Begriff: Siehe Anm. 39.

Übertragungsmöglichkeiten auf Aufwuchs: Siehe Anm. 1. Die Möglichkeit, stille Reserven von Grund und Boden auf Aufwuchs zu übertragen – und zwar auch von solchem Boden, der nicht zusammen mit Aufwuchs veräußert worden ist –, wurde durch Abs. 1 Nr. 3 idF des Zweiten StÄndG 1971 zugelassen (s. Anm. 3).

Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 für die Übertragung von Aufwuchs auf Aufwuchs sind:

- bei der Veräußerung erfolgt eine Veräußerung des dazugehörigen Grund und Bodens (s. Anm. 39),
- bei der Anschaffung erfolgt eine Anschaffung des dazugehörigen Grund und Bodens,
- der Aufwuchs gehört zu einem land- oder forstw. BV. Dies gilt bei der Veräußerung wie bei der Anschaffung.

Übertragung auf Grund und Boden von Aufwuchs ist nicht möglich. Durch die Änderung sollte nur die Übertragung stiller Reserven von Grund und Boden, der früher bei der Gewinnermittlung außer Ansatz geblieben war (§ 4 Abs. 1 Satz 5 aF), auf Aufwuchs ermöglicht werden (s. die Begr. zum 2. StÄndG 1971, BTDrucks. 6/1901, 11).

c) Gebäude (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3) 70

Begriff: Siehe Anm. 40.

Selbständige Gebäudeteile, die der Stpfl. zusammen mit einem Gebäude erwirbt, kann er als selbständige Reinvestitionsgüter behandeln (s. Anm. 40).

Abnutzbare Wirtschaftsgüter, die zwar unbeweglich sind, aber nicht unter den Begriff des Gebäudes (oder selbständigen Gebäudeteils) fallen (zB Außenanlagen wie Einfriedungen und Bodenbefestigungen), sind in Abs. 1 Satz 2 nicht genannt und daher als Reinvestitionsgüter nicht begünstigt.

Grund und Boden braucht bei Anschaffung eines Gebäudes nicht miterworben zu werden.

Immobilienzertifikate: Stille Reserven können nicht auf Immobilienzertifikate übertragen werden (hierzu FinMin. Nds. v. 13.3.1970, BB 1970, 433).

d) Binnenschiffe (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4) 71

Begriff: Siehe Anm. 40.

Erweiterung, Ausbau oder Umbau eines Binnenschiffs sind nicht begünstigt. Die frühere Begünstigung der Erweiterung, des Aus- und Umbaus von Schiffen ist durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) aufgehoben worden.

Einstweilen frei.

72–75

V. Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden (Abs. 1 Sätze 3 und 4)

76 1. Begünstigte Tatbestände: Erweiterung, Ausbau und Umbau von Gebäuden (Abs. 1 Satz 3)

Die Begünstigung der Baumaßnahmen an Gebäuden ist eine Ausnahme. Die Erweiterung, der Ausbau oder der Umbau anderer WG (zB Grund und Boden oder Binnenschiffe) ist nicht begünstigt. Deshalb sind HK, die erst nach dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines WG aufgewendet werden, grds. nicht begünstigt (R 6b.2 Abs. 1 Sätze 3 ff. EStR 2012; s. auch Anm. 58).

Erweiterung ist die Schaffung von zusätzlichen, betrieblichen Zwecken dienenden Räumen (glA *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 13).

Ausbau ist eine Baumaßnahme an bestehenden Gebäuden, durch die Gebäudeteile oder Räume unter wesentlichem Bauaufwand so umgestaltet werden, dass sie für die vorgesehenen betrieblichen Zwecke genutzt werden können (ähnlich *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 42).

Umbau ist die wesentliche Umgestaltung der Bausubstanz eines bereits bestehenden Gebäudes (glA *Schießl* in *Blümich*, § 6b Rz. 213 [6/2017]). Eine grundlegende Renovierung eines Gebäudes stellt keinen Umbau dar (BFH v. 11.9.1996 – X R 46/93, BStBl. II 1998, 94).

Verhältnis zum Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Ein Abzug gem. § 6b kann ggf. sowohl von den AHK eines Gebäudes als auch von den auf jenes Gebäude gemachten Aufwendungen für Erweiterung, Ausbau oder Umbau vorgenommen werden, wenn nämlich sowohl die Lieferung oder Fertigstellung des Gebäudes als auch die Fertigstellung von Erweiterung, Ausbau oder Umbau in den begünstigten Zeitraum fallen.

Abgrenzung vom Neubau: Bedeutung hat die Abgrenzung zwischen Neubau einerseits und Erweiterung, Ausbau oder Umbau andererseits hinsichtlich der Frist für die Übertragung der stillen Reserven, weil sich die Frist von vier Jahren nur bei neu hergestellten Gebäuden, nicht dagegen bei Erweiterung, Ausbau oder Umbau von Gebäuden auf sechs Jahre verlängert (Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 101).

Die Abgrenzung von Erweiterung, Ausbau und Umbau zum Neubau entspricht der Abgrenzung von nachträglichen AHK zur Entstehung eines neuen WG (ausführl. hierzu § 7 Anm. 394 ff.). Ein Neubau liegt vor, wenn nach dieser Abgrenzung ein neues WG geschaffen wird.

77–78 Einstweilen frei.

79 2. Zu kürzende Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4)

Erweiterung, Ausbau oder Umbau eines Gebäudes können wie die Anschaffung oder Herstellung eines WG behandelt werden, obwohl tatsächlich kein WG angeschafft oder hergestellt wird (s. Anm. 76). Infolgedessen beschränkt sich auch der Abzug gem. § 6b auf den Aufwand für die Erweiterung, den Ausbau oder den Umbau.

80–81 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung des Veräußerungsgewinns (abziehbarer Betrag)

I. Veräußerungsgewinn und seine Bestandteile (Abs. 2 Satz 1)

82

Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b erfolgt durch Abzug eines Betrags bis zur Höhe von 100 % der bei der Veräußerung eines WG aufgedeckten stillen Reserven – des Veräußerungsgewinns – von den AHK der Reinvestitionsgüter (Abs. 1). Nach aF war die Übertragung für bestimmte WG auf 50 % oder 80 % der stillen Reserven begrenzt (s. Anm. 3).

Legaldefinition des Veräußerungsgewinns: Abs. 2 erläutert den Begriff des Veräußerungsgewinns: Veräußerungspreis ./ Buchwert zur Zeit der Veräußerung ./ Veräußerungskosten, s. näher Anm. 82–86.

Die Ursache der stillen Reserven ist unerheblich. Die stillen Reserven brauchen nicht durch Preisanstieg, sie können auch durch die Inanspruchnahme eines Bewertungswahlrechts entstanden sein. Das Bewertungswahlrecht kann auch noch im Jahr der Veräußerung des WG in Anspruch genommen worden sein, s. Anm. 86. Der Veräußerungsgewinn ist auch dann begünstigt, wenn die aufgedeckten stillen Reserven durch Anwendung des § 6b gelegt worden waren. Sie können also durch mehrmalige Anwendung des § 6b mehrmals übertragen werden.

Begriff des Veräußerungsgewinns: Veräußerungsgewinn ist nach Abs. 2 Satz 1 der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte WG im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. Bestandteile des Veräußerungsgewinns sind Veräußerungspreis, Buchwert und Veräußerungskosten. Der Gewinn aus der Auflösung eines passiven RAP anlässlich der Veräußerung eines WG ist jedenfalls dann nicht in den Veräußerungsgewinn einzubeziehen, wenn nicht der Erwerber, sondern ein Dritter den Betrag, für den der passive RAP gebildet worden ist, geleistet hat (FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 91/10, EFG 2011, 2052, rkr.).

Veräußerungspreis ist die in Geld oder Geldeswert bestehende Gegenleistung für die Veräußerung des WG. Der Geldeswert ist notfalls zu schätzen.

- ▶ *Eine Aufteilung eines Gesamtpreises* für mehrere WG ist erforderlich, wenn nicht sämtliche WG begünstigt sind, zB bei Verlegung eines Betriebs und Veräußerung der geräumten Fabrikanlage. Der Veräußerungspreis ist danach aufzuteilen, inwieweit er auf Grund und Boden sowie Gebäude und sonstige Güter des BV entfällt. Mangels einer vorgegebenen oder nachvollziehbaren Einzelbewertung der WG ist das Verhältnis der Teilwerte maßgebend. Unter Berücksichtigung der ebenfalls aufgeteilten Veräußerungskosten und der Buchwerte ergeben sich die gesondert auf Grund und Boden sowie Gebäude entfallenden Veräußerungsgewinne. Weitergehende Aufteilung auf die einzelnen WG ist angebracht, wenn sich bei einigen ein Veräußerungsverlust ergibt, da dieser mit dem laufenden Gewinn ausgeglichen werden kann; s. näher § 6 Anm. 311 ff. Bei land- und forstw. Grundstücken ist die Verlustklausel des § 55 Abs. 6 zu beachten (s. § 55 Anm. 110–116). Die Aufteilung eines Gesamtpreises für ein bebauten Grundstück auf Boden und Gebäude ist entbehrlich, wenn die stillen Reserven aus beiden WG nur auf ein Gebäude übertragen werden sollen. Bei der Veräußerung von land- und forstw. Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden muss der Veräußerungsgewinn wegen der unterschiedlichen Übertragungsmöglichkeiten ggf. aufgeteilt werden.

- ▶ *Einzelpreise*, die die Parteien für mehrere gleichzeitig zwischen den gleichen Personen veräußerte WG vereinbaren, sind stl. insoweit nicht maßgebend, als einzelne WG in einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten, sondern im Hinblick auf die Anwendung des § 6b gestalteten Weise unter- oder überbewertet werden (§ 42 AO; s. § 6 Anm. 311 ff.).
 - ▷ *Wird aus anderen Gründen ein unangemessen hohes Entgelt vereinbart*, so bildet der unangemessene Teil keinen Bestandteil des Veräußerungspreises (sondern zB eine unentgeltliche Zuwendung, Arbeitslohn, eine vGA).
 - ▷ *Wird bewusst ein unangemessen niedriges Entgelt vereinbart*, so kommt es auf den Grund der Preisermäßigung an. Bildet der Unterschiedsbetrag zum angemessenen Entgelt zB Arbeitslohn (bei zu billiger Veräußerung vom ArbG an den ArbN), so ist Veräußerungspreis iSd. § 6b das vereinbarte Entgelt (FG Rhld.-Pf. v. 17.2.1981 – II 243/78, EFG 1981, 550, rkr.).
- ▶ Zahlungen Dritter aufgrund der Veräußerung können ebenfalls zum Veräußerungspreis gehören, s. § 16 Anm. 62, auch Anm. 170 „Entschädigung für Verlust eines Wirtschaftsguts“.

Abwrackprämie: Auch eine Prämie, die einem Schiffseigner dafür gezahlt wird, dass er sein Binnenschiff zum Verschrotten veräußert (sog. Abwrackprämie), bildet einen Teil des Veräußerungspreises iSd. Abs. 2.

Entschädigung für Feldinventar und stehende Ernte, die der Stpfl. anlässlich der Anschaffung eines landwirtschaftlichen Betriebs, Teilbetriebs oder Betriebsteils gezahlt hat, ist als sofort abziehbare BA zu behandeln (R 14 Abs. 2 Sätze 5 und 6 EStR 2012), also nicht als AK, von denen der Gewinn aus der Veräußerung eines anderen WG abgezogen werden könnte.

Schadensersatzleistung, die eine Partei aufgrund des Veräußerungsgeschäfts leistet, beeinflusst den Veräußerungspreis nicht. Dies gilt auch, wenn die Entschädigung für Schäden gezahlt wird, die infolge der Veräußerung eingetreten sind (BFH v. 11.7.1973 – I R 140/71, BStBl. II 1973, 840; BFH v. 13.9.2000 – X R 148/97, BStBl. II 2001, 641; BFH v. 22.1.2004 – IV R 32/03, BFH/NV 2004, 1092; glA *Strahl*, FR 2000, 803).

Buchwert ist der Wert, mit dem ein WG nach § 6 anzusetzen ist (Abs. 2 Satz 2); s. Anm. 86.

Veräußerungskosten sind die Aufwendungen, die in unmittelbarer sachlicher Beziehung zu dem Veräußerungsgeschäft stehen (BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100; BFH v. 26.3.1987 – IV R 20/84, BStBl. II 1987, 561; BFH v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 628). Dazu gehören zB Kosten der Beratung und Vermittlung, des Vertragsschlusses, Gebühren und Verkehrsteuern; nicht dagegen Gemeinkosten; auch nicht die auf den Veräußerungsgewinn entfallende und nur durch § 6b aufgeschobene GewSt (BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100; s. auch § 16 Anm. 420). Die Kosten für den Abbruch eines WG, die im Zusammenhang mit der Veräußerung eines anderen WG anfallen, sind keine Veräußerungskosten (BFH v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 628). Gesamtveräußerungskosten bei Veräußerung mehrerer WG sind, soweit sie nicht bestimmten WG zuzurechnen sind, auf die veräußerten WG aufzuteilen (BFH v. 20.12.1961 – IV 363/59 U, BStBl. III 1962, 186).

II. Nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns

Bei der nachträglichen Änderung des Veräußerungsgewinns ist zu unterscheiden zwischen Ermäßigung und Erhöhung.

Ermäßigung des Veräußerungsgewinns und des gem. § 6b abziehbaren Betrags: Auswirkungen können sich nur ergeben, soweit die Ermäßigung aus Gründen erfolgt, die mit dem Kaufgegenstand selbst zusammenhängen (zB durch Minderung des Veräußerungspreises gem. §§ 437, 441 BGB). Tritt die Ermäßigung aus Gründen ein, die mit dem Kaufgegenstand nicht zusammenhängen (zB beim Ausfall der Forderung), so hat dies keine Auswirkungen (glA *Strahl*, FR 2000, 803). Erfolgt die Ermäßigung aus Gründen, die mit der Kaufsache selbst zusammenhängen, so führt dies in Höhe der Ermäßigung zu einer Verringerung des abziehbaren Betrags. Dabei ist danach zu differenzieren, ob die Ermäßigung im Wj. der Veräußerung oder zu einem späteren Zeitpunkt eintritt. Entsprechendes gilt, wenn der Veräußerungsgewinn gänzlich wegfällt, zB wegen Rücktritts.

- ▶ *Im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eintretende Ermäßigungen* führen zu verringerten Abzügen nach Abs. 1 sowie entsprechend verringerten Rücklagen (glA *Müller/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6b Rz. 246 [4/2019]; *Strahl*, FR 2000, 803). Die Gewinnübertragung auf das Reinvestitionsgut wird durch Zuaktivierung bei den AHK teilweise rückgängig gemacht. Diese Korrektur erfolgt durch Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 (*Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 213 [8/2016]).
- ▶ *Nach Bildung der Rücklage eintretende Ermäßigungen* ermöglichen als rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eine rückwirkende Änderung der Rücklage. § 4 Abs. 2 Satz 2 steht dem nicht entgegen (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 51). Ist das betreffende Wj. bestandskräftig veranlagt, erfolgt die Änderung bei der ersten noch änderbaren Schlussbilanz (*Dißars* in *Lademann*, § 6b Rz. 158 ff. [10/2018]).
- ▶ *Eine drohende Ermäßigung des Veräußerungsgewinns* hat keine Auswirkungen auf den abziehbaren Betrag (glA *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 10). Steht die drohende Ermäßigung im Zusammenhang mit dem Veräußerungsobjekt, so ist unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Satz 1 und des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Rückstellung zu passivieren. Die Rückstellung hat allerdings keinen Einfluss auf den nach § 6b begünstigten Veräußerungsgewinn, weil sie sich nur auf den laufenden Gewinn bezieht (FG Nürnberg. v. 9.11.1999 – I 186/97, EFG 2000, 209, rkr.; ausführl. *Strahl*, FR 2000, 803). Steht dagegen die drohende Ermäßigung in keinem Zusammenhang mit dem Veräußerungsobjekt, so hat dies keine Auswirkungen auf den abziehbaren Betrag.

Erhöhung des Veräußerungsgewinns (zB durch Berichtigung eines Fehlers bei der Berechnung des Preises): Der Stpfl. hat die Wahl, ob er die übertragenen stillen Reserven bestehen lässt oder sie entsprechend erhöht. Wählt der Stpfl. die Erhöhung der übertragenen stillen Reserven, so ist zu unterscheiden, ob die Erhöhung des Kaufpreises im Wj. der Veräußerung oder erst im Jahr der nachträglichen Erhöhung wirtschaftlich verursacht wurde.

- ▶ *Ist die Erhöhung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eingetreten*, erfolgt die Erhöhung der übertragenen stillen Reserven im Wege der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 (glA *Strahl*, FR 2000, 803).
- ▶ *Erfolgt die Erhöhung des Kaufpreises in einem späteren Wirtschaftsjahr*, stellt die Erhöhung ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, so

dass eine rückwirkende Änderung der Rücklage zulässig ist (BFH v. 13.9.2000 – X R 148/97, BStBl. II 2001, 641). Dieser rückwirkenden Änderung steht § 4 Abs. 2 Satz 2 nicht entgegen (glA *Müller/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6b Rz. 246 [4/2019]; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 10).

Beim Eintritt einer aufschiebenden Bedingung erhöht sich der Kaufpreis erst im Jahr des Eintritts der Bedingung, eine Rückwirkung tritt nicht ein (*Müller/Dorn/Hoffmann* in *LBP*, § 6b Rz. 247 [4/2019]; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 10).

85 Einstweilen frei.

86 III. Begriff des Buchwerts (Abs. 2 Satz 2)

Buchwert ist der Wert, mit dem ein WG nach § 6 anzusetzen ist (Abs. 2 Satz 2), dh., auf den Zeitpunkt der Veräußerung müssen (oder ggf. dürfen) die Bewertungsregeln des § 6 so angewendet werden, als wenn auf diesen Zeitpunkt bilanziert würde. Das bedeutet im Einzelnen:

Absetzungen für Abnutzung, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen können für die Zeit vom letzten Bilanzstichtag bis zum Tag der Veräußerung noch vorgenommen werden (Abs. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7; s. R 6b.1 Abs. 2 Satz 2 EStR 2012); sie mindern den laufenden Gewinn und erhöhen den übertragbaren Veräußerungsgewinn (*Heuer*, FR 1964, 468). Auch für die erst im Jahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten WG sind nach § 7 Abs. 1 Satz 4 noch AfA vom Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung bis zum Zeitpunkt der Veräußerung abzusetzen.

Teilwertberichtigungen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 oder nach § 7 Abs. 1 Satz 7 zu berücksichtigen (BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 309; R 6b.1 Abs. 2 Satz 3 EStR 2012; glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 51; hierzu auch *Farwick*, NWB 2018, 315).

D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Steuerstundung bei Reinvestition in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum

87 I. Wahlrecht zur Stundung (Abs. 2a Satz 1)

Abs. 2a Satz 1 gibt dem Stpfl., der ein WG iSv. Abs. 1 Satz 1 veräußert und ein Reinvestitionsgut iSv. Abs. 1 Satz 2 angeschafft oder hergestellt hat, das dem BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzuordnen ist, das Wahlrecht, die auf den Gewinn nach Abs. 2 angefallene und festgesetzte Steuer in fünf gleichen Raten zu entrichten.

Betriebsvermögen im EU-/EWR-Ausland: Abs. 2a Satz 1 regelt den Fall, dass das Reinvestitionsgut nicht einer inländ. BS, sondern einem BV des Stpfl. im EU-Ausland (Mitgliedstaaten der EU) oder EWR-Ausland (neben Mitgliedstaaten der EU zusätzlich Island, Liechtenstein, Norwegen) zuzuordnen ist. Diese Konstellation fällt gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aus dem Anwendungsbereich von Abs. 1 und Abs. 3 heraus und wird nunmehr von Abs. 2a eigenständig geregelt. Über den Wortlaut der Vorschrift hinaus ist zu fordern, dass im Übrigen auch die Voraussetzungen

des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, 2 und 4 vorliegen müssen (glA *Kanzler*, NWB 2015, 3814). Denn der Gesetzgeber wollte mit Abs. 2a lediglich ein zusätzliches Wahlrecht einräumen (vgl. BTDrucks. 18/6094).

Wahlrecht zur Ratenzahlung: Anders als Abs. 1 und Abs. 3 führt Abs. 2a nicht dazu, dass die Steuer auf den Gewinn nach Abs. 2 (zunächst) nicht entsteht. Auch ermöglicht Abs. 2a keine Gewinnübertragung und keine Bildung und Auflösung von Rücklagen. Vielmehr gibt Abs. 2a dem Stpfl. in den genannten Konstellationen das Wahlrecht, die entstandene und festzusetzende Steuer in fünf gleichen Raten zu entrichten. Das Wahlrecht besteht nur bei Veräußerung der in Abs. 1 Satz 1 und Anschaffung oder Herstellung der in Abs. 1 Satz 2 genannten WG. Das Wahlrecht ist daher auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. iSd. Abs. 10 Satz 1 nicht anwendbar, die Regelung ist insoweit noch nicht unionsrechtskonform (vgl. hierzu *Kanzler*, NWB 2015, 3814; Anm. 3).

Personenbezogenes Wahlrecht: Das Wahlrecht nach Abs. 2a ist ebenso personenbezogen wie die Wahlrechte nach Abs. 1, Abs. 3 bis 10. Daher kann es bei Mitunternehmenschaften von jedem Mitunternehmer getrennt ausgeübt werden (*Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx*, 5. Aufl. 2020, § 6b Rz. 144).

II. Verfahren (Abs. 2a Sätze 2 und 3)

88

Antragstellung: Der Antrag nach Abs. 2a Satz 2 kann nach dem Wortlaut der Regelung nur „im“ Wj. der Veräußerung der in Abs. 1 Satz 1 bezeichneten WG gestellt werden. Dies erscheint wenig sinnvoll, weil der Stpfl. regelmäßig erst nach Abschluss des Wj. alle relevanten Umstände kennt, die er für die Entsch. über die Antragstellung benötigt. Angemessen wäre eine Pflicht zur Antragstellung mit der StErklärung für das Wj. der Veräußerung (so *Loschelder*, DStR 2016, 9; auch *Kanzler*, NWB 2018, 1668). Von einer Antragstellung zusammen mit der Abgabe der StErklärung geht auch die Gesetzesbegründung aus (vgl. BTDrucks. 18/6094, 82). Es wäre daher sinnvoll, den Wortlaut der Regelung entsprechend klarzustellen (so *Kanzler*, NWB 2018, 1668).

Noch weitergehend geht die FinVerw. davon aus, dass der Antrag – entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut der Regelung – bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der betreffenden StFestsetzung gestellt werden kann. Dies gilt nicht nur dann, wenn der Gewinn in der Zeit vor dem Inkrafttreten der Neuregelung am 6.11.2015 entstanden ist, sondern auch für die Zeit danach (vgl. BMF v. 7.3.2018 – IV C 6 - S 2139/17/10001:001, 2018/0024866, BStBl. I 2018, 309, Rz. 2; krit. *Kanzler*, NWB 2018, 1668). Hintergrund ist, dass der BFH zu einem sog. Altfall, in dem vor Inkrafttreten der Neuregelung des Abs. 2a am 6.11.2015 für einen Veräußerungsgewinn zulässigerweise eine Rücklage nach Abs. 3 gebildet und auch die StErklärung abgegeben worden ist, entschieden hat, dass wegen der rückwirkenden Anwendung des Abs. 2a für die Zeit vor dem 6.11.2015 eine Antragstellung bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der StFestsetzung möglich ist und es auf die Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung nicht ankommt (vgl. BFH v. 22.6.2017 – VI R 84/14, BStBl. II 2018, 171). Die FinVerw. begründet die Möglichkeit der Antragstellung im Anschluss an die Entsch. des BFH mit einer unionsrechtskonformen Auslegung: Abs. 2a gelte nach § 52 Abs. 14 Satz 1 auch für Gewinne, die vor Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung am 6.11.2015 entstanden sind (vgl. BMF v. 7.3.2018 – IV C 6 - S 2139/17/10001:001, 2018/0024866,

BStBl. I 2018, 309, Rz. 8). Nur durch die Möglichkeit der Antragstellung bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft könne der vom EuGH (EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13 – Kommission/Deutschland, FR 2015, 460) festgestellte Verstoß des § 6b gegen die Niederlassungsfreiheit behoben werden. Diese Auslegung ist zutr., soweit es sich um Gewinne handelt, die in der Zeit bis zum 6.11.2015 entstanden sind. Für Gewinne, die nach dem 6.11.2015 entstanden sind, gelten diese Überlegungen allerdings nicht. Eine gesetzliche Klarstellung wäre daher auch hier wünschenswert.

Verfahren: Das Verfahren der Ratenzahlung richtet sich gem. Abs. 2a Satz 3 sinngemäß nach § 36 Abs. 5 Sätze 2–5. Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des StBescheids fällig. Die übrigen Raten sind jeweils am 31. Mai der Folgejahre fällig, es sei denn, der Betrieb oder Teilbetrieb wird eingestellt, veräußert oder ins Drittland verlegt; in diesen Fällen wird die restliche Steuer innerhalb eines Monats nach diesem Zeitpunkt fällig. Die Steuerstundung wird zinslos gewährt. Die Jahresraten sind bei einer Änderung der festgesetzten Steuer entsprechend anzupassen.

89 III. Verzinsung (Abs. 2a Sätze 4 bis 7)

Hintergrund: Sofern der Stpfl. den Veräußerungsgewinn nicht oder nur anteilig in WG reinvestiert, die einem BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR zuzuordnen sind, hatte dies bislang keine Folgen, da die Regelung zum Gewinnzuschlag nach Abs. 7 für die Ratenzahlung nach Abs. 2a nicht gilt. In Anbetracht des mit der Ratenzahlung verbundenen Stundungseffekts wurde daher empfohlen, den Antrag nach § 6b Abs. 2a Satz 2 auch dann zu stellen, wenn eine Reinvestition nur teilweise oder gar nicht beabsichtigt war (zur Berechnung des wirtschaftlichen Vorteils aufgrund der Ratenzahlung eingehend *Watrin/Riegler*, FR 2016, 345; hierzu *Richter*, FR 2016, 652). Der Gesetzgeber war der Ansicht, dass bei vollständig oder teilweise ausbleibender Reinvestition kein Grund dafür bestehe, die Ratenzahlung nach Abs. 2a Satz 1 zinslos zu gewähren (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch., BTDrucks. 19/5595, 73). Die Verzinsung nach Abs. 2a Satz 4 soll dem Stpfl. im Fall der vollständig oder teilweise ausbleibenden Reinvestition den wirtschaftlichen Vorteil nehmen, den dieser durch die Ratenzahlung nach Abs. 2a Satz 1 erlangt hat. Abs. 2a Satz 4 unterscheidet sich insofern vom Gewinnzuschlag nach Abs. 7, als dass nicht wie dort der Gewinn verzinst wird, sondern die auf den gesamten Veräußerungsgewinn entfallende Steuer; eine Beschränkung des Antrags wie im Rahmen von Abs. 1 und 2 auf einen Teil des Gewinns ist ebenso ausgeschlossen wie eine teilweise Verwendung zur Übertragung auf ein Reinvestitionsgut oder die partielle Einstellung in eine Rücklage (krit. hierzu *Kanzler*, NWB 2019, 546 [549]).

Berechnung der Verzinsung: Nach Abs. 2a Satz 4 sind für die Dauer des durch die Ratenzahlung gewährten Zahlungsaufschubs Zinsen in entsprechender Anwendung des § 234 AO zu erheben, sofern der Nachweis einer in Abs. 2a Satz 1 genannten Anschaffung oder Herstellung von WG, die einem BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR zuzuordnen sind, unterbleibt. Sofern die AK oder HK der angeschafften oder hergestellten WG den Gewinn iSv. Abs. 2 unterschreiten, gilt nach Abs. 2a Satz 5 die Regelung des Abs. 2a Satz 4 mit der Maßgabe, dass die Zinsen nur auf den Unterschiedsbetrag erhoben werden. Nach Abs. 2a Satz 6 ist bei der Zinsberechnung davon auszugehen, dass der Unterschiedsbetrag anteilig auf alle Jahresraten entfällt.

Sonderregelung für das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland: Abs. 2a Satz 7 betrifft die Konstellation, dass die Reinvestition in ein WG in einem BV des Stpfl. im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Vereinigte Königreich nicht mehr Mitglied der EU ist und auch nicht als solches behandelt wird. Das Vereinigte Königreich ist mit Ablauf des 31. Januar 2020 aus der EU ausgetreten. Der Übergangszeitraum, während dessen das Vereinigte Königreich als Mitglied der EU behandelt wird, läuft bis zum 31. Dezember 2020; der Übergangszeitraum kann einmalig bis zum 31. Dezember 2021 oder bis zum 31. Dezember 2022 verlängert werden (vgl. Art. 126 und Art. 132 Abs. 1 des Abkommens über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft v. 17.10.2019, ABl. EU L 29, 7). Mit dem Ausscheiden des Vereinigten Königreichs aus der EU sind die Voraussetzungen des Abs. 2a Satz 1 nicht mehr erfüllt, weil keine Reinvestition in ein WG in einem BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR erfolgt, so dass an sich eine Verzinsung nach Abs. 2a Sätze 4 bis 6 zu erfolgen hätte. Abs. 2a Satz 7 verhindert eine Verzinsung nach Abs. 2a Sätze 4 bis 6, sofern der Stundungsantrag nach Abs. 2a Satz 1 vor dem Zeitpunkt gestellt worden ist, in dem das Vereinigte Königreich nicht mehr Mitglied der EU ist und auch nicht als solches behandelt wird (vgl. die Gesetzesbegründung, BRDrucks. 4/19, 16). Abs. 2a Satz 7 regelt nur den Fall, dass der Stpfl. die geplante Reinvestition in einem BV im Vereinigten Königreich tatsächlich vornimmt; sofern er die geplante Reinvestition unterlässt, erfolgt die Verzinsung regulär nach Abs. 2a Sätze 4ff. Schließlich kann der Antrag nach Abs. 2a Satz 1 nicht mehr gestellt werden, wenn im Zeitpunkt der Antragstellung das Vereinigte Königreich nicht mehr Mitglied der EU ist.

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Bildung und Auflösung einer Rücklage

I. Bildung der Rücklage (Abs. 3 Satz 1)

90

Abs. 3 sieht die zum Abzug des Veräußerungsgewinns alternative Rücklagenbildung vor und eröffnet damit weitere Gestaltungsmöglichkeiten.

Wahlrechtsbezogene Bildung und Fortführung der Rücklage: Um den Stpfl. Dispositionsfreiheit einzuräumen, gestattet Abs. 3 Satz 1, in Höhe des nach Abs. 1 absetzbaren Betrags eine Rücklage zu bilden, wenn ein Abzug in Höhe des Veräußerungsgewinns im Jahr der Veräußerung nicht vorgenommen wird. Der Stpfl. braucht von der Möglichkeit, den Abzug schon im Jahr der Veräußerung vorzunehmen, nicht Gebrauch zu machen, er kann ihn verschieben, er kann ihn schließlich ganz unterlassen, auch wenn er möglich war und auch wenn der Stpfl. von vornherein nicht die Absicht hatte, die aufgedeckte stille Reserve auf andere WG zu übertragen (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55; BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; BFH v. 27.2.1997 – IV R 62/96, BStBl. II 1997, 512; glA *Jachmann-Michel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 26). Der Stpfl. darf auch den Abzug auf das Wj. der Veräußerung und die vier oder sechs folgenden Wj. verteilen. Der Abzug ist aber nur von den AHK der jeweils in dem betreffenden Wj. angeschafften oder hergestellten WG zulässig. Aufgrund der weitgehenden Wahlrechte kann die Rücklage hervorragend zur Gewinnnivellierung eingesetzt werden (*von Rosenberg/Müller*, DB 1990, 2483).

Voraussetzungen der Rücklage: Soweit der Stpfl. den Abzug nach Abs. 1 nicht vorgenommen hat, darf er eine Rücklage bilden (zum Wahlrecht s. Anm. 50 und 88). Das Wahlrecht nach Abs. 3 kann nur durch Ausweis der Rücklage in der Bilanz des Stpfl. ausgeübt werden. Es reicht nicht aus, dass der Stpfl. in Konten seiner Buchführung oder in anderen Unterlagen für die Bilanzaufstellung eine Rücklage ausweist. Nur der Ausweis der Rücklage in der vom Stpfl. für das Jahr der Veräußerung aufgestellten Bilanz bindet aufgrund des Bilanzzusammenhangs den Stpfl. für die Folgejahre (BFH v. 24.1.1990 – I R 152–153/85, BStBl. II 1990, 426; auch H 6b.2 „Rücklagenbildung“ EStH 2014). Die Ausübung des Wahlrechts bindet den Stpfl. auch für die GewSt (BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; s. auch Anm. 50).

Höhe der Rücklage: Die Rücklage darf gebildet werden in Höhe des Veräußerungsgewinns, vermindert um den bereits vorgenommenen Abzug gem. Abs. 1 (zum Veräußerungsgewinn s. Anm. 82–84).

Zeitpunkt der Rücklagenbildung: Die Rücklage ist in der Bilanz des Wj. zu bilden, in dem der Veräußerungsgewinn entstanden ist (s. dazu Anm. 55; s. auch Anm. 51 zum Zeitpunkt des Abzugs von den AHK): Im Wj. der Veräußerung kann die Rücklage gebildet werden; idR geschieht dies im laufenden Jahresabschluss, im Fall der Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) oder -aufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 1) in der Schlussbilanz, bei Ausscheiden eines Mitunternehmers durch Veräußerung des Anteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3) in der Veräußerungsbilanz (falls eine solche erstellt wird; hierzu § 16 Anm. 437); zu dem in Fällen des § 16 bestehenden Wahlrecht s. § 16 Anm. 23.

Die Rücklage kann buchmäßig auch bereits während des Wj. gebildet werden, dies setzt auch Abs. 7 voraus.

Unmöglichkeit der Übertragung schließt Rücklagenbildung nicht aus: Die Rücklage kann auch dann noch gebildet werden, wenn ihre erfolgsneutrale Auflösung nicht mehr möglich ist. Dies ist bspw. der Fall, wenn im Zeitpunkt der Rücklagenbildung die Frist für die Durchführung der Reinvestition bereits abgelaufen ist. Es kommt allein darauf an, ob zum Bilanzstichtag die spätere Übertragung der Rücklage auf eine begünstigte Reinvestition objektiv möglich war.

BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; BFH v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282. Diese Rspr. war im Übrigen Anlass für das Bilanzänderungsverbot durch das StEntlG 1999/2000/2002 und die Einschränkung der Bilanzänderung durch das StBereinG 1999 (BTDrucks. 14/23, 234; krit. dazu *Kanzler*, FR 1999, 833 [834]).

Wirkungen der Rücklagenbildung: Die Rücklage mindert den Gewinn (so Abs. 3 Satz 1). Bei Veräußerung eines nach § 6b begünstigten WG vor einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe hat es der Stpfl. daher in der Hand, seinen laufenden Gewinn durch Bildung einer Rücklage zu mindern. Bei Betriebsveräußerung kann der Stpfl. die Rücklage zugunsten des tarifbegünstigten Gewinns auflösen (s. Anm. 108 sowie § 16 Anm. 23 und 338). Er kann die Rücklage auch fortführen und später auflösen. Die spätere Auflösung führt allerdings zu einem nicht tarifbegünstigten Gewinn (s. Anm. 11 und 108).

Weiterführung der Rücklage bei Änderung der Unternehmensform: In folgenden Fällen kann die gebildete Rücklage trotz Änderung der Unternehmensform weitergeführt werden.

- ▶ *Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Mitunternehmerschaft:* Der bisherige Einzelunternehmer kann eine von ihm gebildete Rücklage in einer Ergänzungsbilanz weiterführen (R 6b.2 Abs. 9 Satz 1 EStR 2012).
- ▶ *Umwandlung einer Mitunternehmerschaft in ein Einzelunternehmen:* Der den Betrieb fortführende Gesellschafter kann eine Rücklage der Gesellschaft insoweit weiterführen, als sie anteilig auf ihn entfällt (R 6b.2 Abs. 9 Satz 2 EStR 2012).
- ▶ *Veräußerung eines Mitunternehmeranteils* berechtigt die verbleibenden Mitunternehmer zur Fortführung der anteiligen Rücklage. Der veräußernde Mitunternehmer kann seinen Anteil an der Rücklage fortführen und auf andere WG übertragen (R 6b.2 Abs. 10 Sätze 1 und 6 EStR 2012).
- ▶ *Betriebsaufspaltung:* Erfolgt die Betriebsaufspaltung nach Bildung der Rücklage, wird die Rücklage beim Besitzunternehmen fortgeführt.
- ▶ *Realteilung:* Auch bei der Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Fortführung entsprechender Einzelunternehmen kann die Rücklage anteilig in den Einzelunternehmen fortgeführt werden (R 6b.2 Abs. 9 Satz 3 EStR 2012).
- ▶ *Abspaltung oder Aufspaltung:* Geht Vermögen einer Körperschaft durch Abspaltung oder Aufspaltung eines Teilbetriebs zu Buchwerten nach § 15 Abs. 1 iVm. § 12 Abs. 3 UmwStG über, tritt die übernehmende Körperschaft in die stl. Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Daher geht eine bei der übertragenden Körperschaft gebildete Rücklage insoweit auf die übernehmende Körperschaft über, als sie bei der übertragenden Körperschaft für ein WG gebildet wurde, das dem übertragenden Teilbetrieb zuzurechnen war (vgl. BFH v. 22.6.2010 – I R 77/09, BFH/NV 2011, 10).
- ▶ *Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft:* Bei einer Einbringung in eine KapGes. nach § 20 UmwStG kann eine vorhandene Rücklage nach § 6b fortgeführt werden, weil die übernehmende KapGes. nach §§ 23 Abs. 1, 12 Abs. 3 UmwStG in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt (glA Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 8. Aufl. 2018, § 23 UmwStG Rz. 26).
- ▶ *Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft:* Auch bei einer Einbringung in eine PersGes. nach § 24 UmwStG kann eine vorhandene Rücklage nach § 6b fortgeführt werden, weil die übernehmende PersGes. nach §§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1, 12 Abs. 3 UmwStG in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt (glA Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 8. Aufl. 2018, § 23 UmwStG Rz. 26). Der Einbringende kann eine von ihm gebildete Rücklage in einer Ergänzungsbilanz fortführen (R 6b.2 Abs. 9 Satz 1 EStR 2012).
- ▶ *Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft:* Eine vorhandene Rücklage kann fortgeführt werden (§ 4 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG).
- ▶ *Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft:* Nach § 25 UmwStG gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft, so dass die Kapitalgesellschaft nach §§ 23 Abs. 1, 12 Abs. 3 UmwStG die Rücklage fortführt.

Einstweilen frei.

91–93

II. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2 bis 5)

94 1. Übertragung der Rücklage (Abs. 3 Satz 2)

Form der Übertragung: Die Übertragung der Rücklage erfolgt entweder passivisch (sog. Bruttomethode) oder aktivisch (sog. Nettomethode).

- ▶ *Beim passivischen Abzug nach der Bruttomethode* sind zwei Buchungen durchzuführen. Mit der einen Buchung wird die bestehende Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst. Mit der anderen Buchung wird in Höhe des Rücklagenbetrags ein Abzug von den AHK des Reinvestitionsguts vorgenommen. Die Buchungen lauten „Rücklage an Ertrag 100 000 €“ sowie „Abschreibung an WG 100 000 €“. Die Bruttomethode entspricht der Vorstellung des Gesetzgebers, die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen (Abs. 3 Satz 4) und von den ungekürzt aktivierten AHK der Reinvestitionsgüter in (voller oder teilweiser) Höhe der Rücklage eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (Abs. 3 Satz 2; glA *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 245 [8/2016]). Diese Übertragung der Rücklage nach der Bruttomethode ist auch handelsrechtl. zulässig (*Haeger*, DB 1987, 445).
- ▶ *Beim aktivischen Abzug nach der Nettomethode* erfolgt nur eine Buchung. Der Betrag der Rücklage wird mit den AHK des Reinvestitionsguts verrechnet. Die Buchung lautet „Rücklage 100 000 € an WG 100 000 €“. Steuerlich bestehen gegen die Nettomethode keine Bedenken (glA *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 245 [8/2016]). Handelsrechtlich ist bei dieser Art des Abzugs erforderlich, dass das GuV-Konto berührt wird (näher *Haeger*, DB 1987, 445).

Zeitpunkt der Übertragung: Die Rücklage darf nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts übertragen werden. Zum Zeitpunkt der Anschaffung und Herstellung s. Anm. 55. Die Übertragung kann während des Wj., insbes. also sogleich nach der Anschaffung oder Herstellung (s. auch Anm. 51), oder noch bei der Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgen. Im zweiten Fall ist darauf zu achten, dass bei einem abnutzbaren Reinvestitionsgut zuerst die Absetzung nach § 6b und erst dann die AfA vom Restwert vorgenommen werden. Andererseits kann der Stpfl. die während des Wj. erfolgte Übertragung noch bei der Bilanzaufstellung (und später durch Bilanzänderung, § 4 Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 19) ändern.

- ▶ *Zwang zur Übertragung der Rücklage* besteht nicht (Stpfl. „können“ abziehen). Stattdessen kann auch die Auflösung nach Satz 5 gewählt werden, dann aber eventuell mit Gewinnzuschlag nach Abs. 7, s. Anm. 149–151.

95 Einstweilen frei.

2. Frist für die Übertragung (bzw. Auflösung) der Rücklage (Abs. 3 Sätze 2 und 3)

a) Gemeinsames zu den Fristen nach Abs. 3 Sätze 2 und 3

96 aa) Zwingende Natur der Fristen

Es ist unerheblich, ob es dem Stpfl. objektiv unmöglich war, rechtzeitig die beabsichtigte Anschaffung oder Herstellung anderer WG durchzuführen, oder ob er die Frist schuldhaft überschritten hat. § 6b bildet eine Ausnahme von den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften; der Anwendungsbereich der Vorschrift darf nicht aus Billigkeitsgründen ausgedehnt werden (s. Anm. 17). Zur Begründung einer gegenteiligen Auffassung kann nicht herangezogen werden, dass bei

der Rücklage für Ersatzbeschaffung eine großzügigere Ansicht vertreten wird (s. § 5 Anm. 659), denn dort fehlt eine gesetzliche Regelung.

bb) Berechnung der Fristen

97

Fristen für die Übertragung der Rücklage: Siehe Abs. 3 Sätze 2 und 3, Abs. 8; im Einzelnen Anm. 96–103, 153.

Beginn der Frist ist das Ende des Wj. der Rücklagenbildung (Veräußerung), dh., die Frist erstreckt sich über die vier folgenden oder die sechs folgenden Wj. Tatsächlich hat der Stpfl. bei Veräußerung am ersten Tag eines Wj. für die Übertragung der stillen Reserven fast fünf bzw. acht Jahre Zeit.

Wirtschaftsjahre: Die Frist erstreckt sich über vier oder sechs Wj., nicht Kj. Auch ein Rumpfwj. iSv. § 8b Satz 2 EStDV oder (bei bestimmten land- und forstw. Betrieben) ein verlängertes Wj. iSv. § 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV ist ein „Wirtschaftsjahr“ iSd. Abs. 3, da das Gesetz nicht auf einen Zeitraum von zwölf Monaten abstellt (BFH v. 23.4.2009 – IV R 9/06, BStBl. II 2010, 664; so schon FG Bremen v. 30.6.1994 – 1 90130 K 1, EFG 1995, 471, rkr.). Wenn allerdings die Bildung eines Rumpfwj. im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Betriebsübergabe nach § 6 Abs. 3 steht, sind die beiden Rumpfwj. zu einem Wj. iSv. Abs. 3 zu verklammern (BFH v. 23.4.2009 – IV R 9/06, BStBl. II 2010, 664).

Ein Gesamtrechtsnachfolger tritt in die Stellung seines Rechtsvorgängers ein, dh., die Frist für die Übertragung der Rücklage läuft weiter.

b) Regelfrist von vier Jahren (Abs. 3 Satz 2)

98

Grundsätzlich erstreckt sich die Frist für die Übertragung der Rücklage über die auf das Wj. der Veräußerung folgenden beiden Wj. Zur Verlängerung auf sechs Jahre s. Anm. 100–103. Zur Verlängerung nach Abs. 8 s. Anm. 153. Zur Zwingende Natur der Fristen s. Anm. 96.

Einstweilen frei.

99

c) Verlängerung der Frist auf sechs Jahre (Abs. 3 Satz 3)

aa) Regelungsinhalt

100

Statt der Frist von vier Jahren für die Übertragung oder Auflösung der Rücklage gilt eine Frist von sechs Jahren für die Übertragung auf Gebäude,

- die neu hergestellt sind (s. Anm. 101) und
- mit deren Herstellung vor dem Schluss des vierten Jahres nach der Rücklagenbildung begonnen worden ist (s. Anm. 102–103).

Zur Verlängerung der Frist nach Abs. 8 s. Anm. 153.

Übertragung der Rücklage nach Fertigstellung: Die Rücklage kann erst im Jahr der Herstellung des Gebäudes auf die HK übertragen werden. Herstellung ist Fertigstellung (§ 9a EStDV). Zur Fertigstellung eines Gebäudes s. § 6 Anm. 166.

Zwang zur Übertragung der Rücklage besteht auch im Fall der Sechsjahresfrist nicht, auch wenn die Übertragung möglich wäre (s. auch Anm. 88). Der Stpfl. kann die Rücklage in jedem der sechs Jahre ganz oder teilweise gewinnerhöhend auflösen, auch wenn ihre Übertragung auf ein Reinvestitionsgut möglich wäre. Er kann die Rücklage im sechsten Jahr auflösen, auch wenn ihre Übertragung wegen Fertigstel-

lung des Gebäudes im vierten Jahr möglich gewesen wäre (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55; ebenso *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 62).

101 bb) Neu hergestellte Gebäude

Gebäude: Begriff s. Anm. 40.

Neu hergestellt: Erweiterung, Ausbau und Umbau bilden keine „Neuherstellung“ iSd. Abs. 3 Satz 3. Zwar stellt Abs. 1 Satz 3 die Erweiterung und den Ausbau sowie den Umbau der Anschaffung oder Herstellung gleich, aber nach Wortlaut und Sinnzusammenhang nur für den Geltungsbereich des Abs. 1, während Abs. 3 Satz 3 ausdrücklich von „neu“ hergestellten Gebäuden spricht. Die Fristverlängerung in Satz 3 ist erfolgt, „da die Herstellung von Gebäuden erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert“ (FinAussch. des Bundestags, BTDrucks. 4/2617); diese Überlegung trifft bei Erweiterung, Ausbau und Umbau nicht zu.

102 cc) Beginn der Herstellung im vierten Jahr

Begriff der „Herstellung“: Er ist im Begriff der HK enthalten. Dieser Begriff wird im EStRecht vielfach verwendet (s. §§ 4 Abs. 3 Satz 5, 6b, 6c, 7, 7a–7k). Da aber eine Definition fehlt, wird der Begriff nicht einheitlich, sondern nach der Zielsetzung der jeweiligen Vorschrift verwendet. Jedenfalls nicht von Abs. 3 Satz 3 erfasst sind Anschaffungsvorgänge (BFH v. 19.11.2015 – IV B 103/14, BFH/NV 2016, 198).

Beginn der Herstellung: § 6b verlangt nicht den Beginn der Aufwendung von HK, sondern lässt den Beginn der Herstellung genügen. § 2 Abs. 4 Satz 4 InvZulG 2005 enthält keine Legaldefinition des Begriffs „Beginn der Herstellung“, sondern eine Fiktion. Sie kann als Spezialbestimmung nicht entsprechend angewendet werden (aA wohl *Söffing*, FR 1982, 74). Erforderlich ist für § 6b, dass der Stpfl. die Herstellung des Gebäudes ins Werk gesetzt hat (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290; BFH v. 14.3.2012 – IV R 6/09, BFH/NV 2012, 1122). Mit den Bauarbeiten muss allerdings noch nicht begonnen worden sein. Die Einrichtung der Baustelle reicht ebenso aus wie die Erteilung eines Bauauftrags an einen Bauunternehmer (*Heger* in *KSM*, § 6b Rz. D 8 [6/2018]). Ausreichend ist ferner die Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf dem Bauplatz (*Difßars* in *Lademann*, § 6b Rz. 147 [10/2018]). Auch Planungsarbeiten wie das Stellen eines Bauantrags (s. Anm. 103) reichen aus, weil Planung und Errichtung des Gebäudes einen einheitlichen Vorgang bilden (BFH v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63, mwN; s. auch § 6 Anm. 166). Dies setzt jedoch voraus, dass sich der Bauantrag auf das später tatsächlich errichtete Gebäude bezieht und dieses hinreichend konkretisiert (BFH v. 14.3.2012 – IV R 6/09, BFH/NV 2012, 1122). Die Erteilung einer Baugenehmigung ist jedoch nicht Voraussetzung für den Beginn der Herstellung.

Unterbrechung der Herstellung ist unerheblich, da ein ununterbrochener Herstellungsvorgang nicht verlangt wird (zust. *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 241 [8/2016]).

Beginn der Herstellung gerade des Reinvestitionsguts: Die Rücklage muss auf das Gebäude, mit dessen Herstellung vor Schluss des vierten Wj. begonnen worden ist, übertragen werden. Eine Übertragung auf ein anderes Gebäude ist nicht möglich, denn nach Satz 3 verlängert sich die Frist „bei neu hergestellten Gebäuden“ auf sechs Jahre, wenn mit „ihrer“ Herstellung, dh. mit der Herstellung dieser Gebäude vor Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj., begonnen worden ist (so auch BFH v. 2.3.2006 – I B 154/05, BFH/NV 2006, 1277; *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 242 [8/2016]; *Difßars* in *Lademann*, § 6b Rz. 148 [10/2018]).

Persönliche Zurechnung des Herstellungsbeginns: Von wem mit der Herstellung „begonnen worden“ sein muss, sagt Abs. 3 Satz 3 nicht. Nach dem BFH (BFH v. 19.11.2015 – IV B 103/14, BFH/NV 2016, 198) kann aus dem Umstand, dass der Stpfl. in Abs. 3 Satz 3 nicht erneut erwähnt wird, jedoch nicht geschlossen werden, dass eine Neuherstellung des Gebäudes durch einen Dritten ausreicht. Dass die Anschaffung eines (von einem Dritten) neu hergestellten Gebäudes nicht ausreichend sei, ergebe sich zum einen aus dem Fehlen der Tatbestandsalternative der Anschaffung eines Gebäudes im Vergleich zu Abs. 3 Sätze 1 und 2 und zum anderen jedenfalls aus Abs. 3 Satz 5.

dd) Einzelfragen zur Fristverlängerung

103

Stellung des Antrags auf Baugenehmigung genügt jedenfalls dann für die Fristverlängerung, wenn das Bauvorhaben entsprechend dem Bauantrag später tatsächlich innerhalb der Sechsjahresfrist durchgeführt wird (BFH v. 14.3.2012 – IV R 6/09, BFH/NV 2012, 1122), denn in diesem Fall hat der Stpfl. seine Investitionsbereitschaft in gleicher Weise zu erkennen gegeben wie mit dem tatsächlichen Beginn der Bauarbeiten. Für die Annahme, der Stpfl. habe den Antrag nur gestellt, um die gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage aufzuschieben, ist dann kein Raum mehr (BFH v. 15.10.1981 – IV R 85/81, BStBl. II 1982, 63; BFH v. 2.3.2006 – I B 154/05, BFH/NV 2006, 1277). Damit die Stellung des Antrags die Verlängerung der Frist nach Satz 3 bewirken kann, muss der Bauantrag das für das Genehmigungsverfahren erforderliche Aktenmaterial enthalten, so dass die Genehmigungsbehörde die Unterlagen abschließend bearbeiten kann. Einzelne Unterlagen können allerdings nachgereicht werden (BFH v. 10.4.1992 – III R 142/90, BStBl. II 1992, 632; BFH v. 23.2.1995 – III B 115/93, BFH/NV 1995, 677).

Beginn der Bauplanung des Architekten vor Stellung des Antrags auf Baugenehmigung genügt jedenfalls dann nicht für einen Beginn der Herstellung, wenn sich die Bauplanung zum Zeitpunkt des Ablaufs der Vierjahresfrist noch im Anfangsstadium befunden hat, denn das Gebäude hat sich in diesem Fall noch nicht hinreichend konkretisiert (vgl. BFH v. 9.7.2019 – X R 7/17, BFH/NV 2019, 1390; auch *Schießl* in *Blümich*, § 6b Rz. 284 [6/2017]).

Abbruchbeginn: Der Abbruch eines Gebäudes kann den Beginn der Herstellung eines neuen Gebäudes darstellen (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620). Wird ein Gebäude abgerissen, das der Stpfl. auf einem ihm bereits gehörenden Grundstück errichtet hatte oder das er ohne Abbruchabsicht erworben hat, dann ist der Abbruch als Beginn der Herstellung anzusehen, wenn zwischen dem Abbruch des alten und dem Beginn des Baus des neuen Gebäudes ein wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Für die Reinvestitionsfrist nach Satz 3 ist davon auszugehen, dass dieser Zusammenhang besteht, wenn der Abbruch des Gebäudes vor dem Schluss des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. erfolgt und das neue Gebäude innerhalb des verlängerten Reinvestitionszeitraums fertig gestellt wird (BMF v. 12.4.1979 – IV B 2 - S 2139 - 14/79, BStBl. I 1979, 223 = StEK EStG § 6b Nr. 36; ebenso OFD Frankfurt v. 27.3.1995, StEK EStG § 6b Nr. 61 = FR 1995, 483). Ist vor dem Schluss des zweiten Wj. nach dem Wj. der Bildung der Rücklage mit der Herstellung des Gebäudes begonnen worden, kann die Rücklage nur in Höhe der noch zu erwartenden HK dieses Gebäudes fortgeführt werden (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290).

Einstweilen frei.

104

3. Auflösung der Rücklage (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

105 a) Auflösung der Rücklage bei Übertragung der stillen Reserven (Abs. 3 Satz 4)

Abs. 3 Satz 4 spricht auch bei Übertragung der Rücklage auf ein Reinvestitionsgut von „Auflösung“. Die Vorschrift geht davon aus, dass der Rücklagenbetrag nicht unmittelbar gegen die AK des Reinvestitionsguts gebucht wird (was möglich wäre), sondern dass für das mit ungekürzten AK gebuchte Reinvestitionsgut eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgt, die dann gem. Abs. 3 Satz 4 durch eine gewinnerhöhende Rücklagenauflösung zu neutralisieren ist (s. auch Anm. 94).

b) Auflösung der Rücklage mangels Übertragung der stillen Reserven (Abs. 3 Satz 5)

106 aa) Notwendige und freiwillige Rücklagenauflösung

Nach Abs. 3 Satz 5 ist die Rücklage mit Fristablauf gewinnerhöhend und zuschlagspflichtig (s. Anm. 149 ff.) aufzulösen; eine vorzeitige Auflösung (mit diesen Rechtsfolgen) ist im Rahmen der dem Stpfl. zugestandenem Wahlrechte jederzeit möglich.

Notwendige Auflösung bei nicht fristgerechter Übertragung: Soweit die Rücklage nicht fristgemäß übertragen wird, ist sie mit Fristablauf aufzulösen, dh. zum Ende des vierten oder sechsten Jahres, das auf das Jahr der Veräußerung und Bildung der Rücklage folgt. Auf die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Aufwendungen ist die Rücklage nicht übertragbar (BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90; BStBl. II 1992, 398; s. Anm. 55). Sofern bei einer Verschmelzung zum Buchwert der Verschmelzungsstichtag auf das Ende des Wj. fällt, zu dessen Ende die Rücklage nach Abs. 3 Satz 5 aufzulösen ist, ist derzeit streitig, ob die Rücklage noch beim verschmelzenden Rechtsträger aufzulösen ist (so FG Berlin-Brandenb. v. 5.3.2019 – 6 K 6071/18, DStRK 2019, 181, Az. BFH XI R 43/19), oder ob sie wegen der Gesamtrechtsnachfolge zu diesem Zeitpunkt bereits auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen ist, so dass keine Auflösung beim verschmelzenden Rechtsträger erfolgt (so FG Münster v. 17.9.2018 – 13 K 2082/15 K, G, DStRE 2019, 811, Az. BFH XI R 39/18). Unseres Erachtens ist die Rücklage in der Schlussbilanz des verschmelzenden Rechtsträgers aufzulösen, weil in der letzten logischen Sekunde die Reinvestitionsfrist abgelaufen ist.

Notwendige Auflösung bei Schätzung? Ist eine Rücklage in einem früheren Wj. gebildet worden und wird der Gewinn des Stpfl. in einem Wj., das in den nach Abs. 3 oder Abs. 10 maßgeblichen Zeitraum fällt, geschätzt, weil keine Bilanz aufgestellt wurde, ist nach Ansicht der FinVerw. die Rücklage in diesem Wj. gewinnerhöhend aufzulösen und ein Betrag in Höhe der Rücklage im Rahmen der Gewinnschätzung zu berücksichtigen (R 6b.2 Abs. 4 EStR 2012). Diese Sichtweise ist uE nicht zutr. Gegen sie spricht, dass die Bildung der Rücklage aufgrund des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs auch im Wj. der Schätzung fortwirkt (Nds. FG v. 27.10.1994 – II 484/88, EFG 1995, 797, rkr.). Außerdem kann aus Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 im Umkehrschluss gefolgert werden, dass es bei Fortführung der Rücklage nicht auf die Nachvollziehbarkeit in der Buchführung ankommt (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 64).

Zur Bildung der Rücklage im Schätzungsjahr s. Anm. 140.

Notwendige frühere Auflösung bei Unmöglichkeit einer fristgerechten Übertragung der Rücklage: Die Fristverlängerung von vier auf sechs Jahre bei Gebäu-

den gilt nur insoweit, als ein Abzug der Rücklage, die am Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. noch vorhanden ist, von den HK von Gebäuden „in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist“. Das ist nicht der Fall, soweit bei der Bilanzaufstellung für das vierte Jahr bereits feststeht, dass ein Abzug des Rücklagenbetrags von den HK nicht möglich sein wird. Dies ist der Fall, wenn zum Bilanzstichtag feststeht, dass der Betrag der HK geringer ist als der Rücklagenbetrag (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290; auch H 6b.2 „Rücklagenauflösung“ EStH 2014). Dasselbe gilt, wenn mit einer Fertigstellung innerhalb des verlängerten Reinvestitionszeitraums nicht mehr zu rechnen ist (glA Heger in KSM, § 6b Rz. D 23 [6/2018]). Was für das vierte Jahr gilt, muss erst recht für das fünfte Jahr gelten, wenngleich Abs. 3 Satz 5 nur das vierte Jahr erwähnt. Demnach ist auch dann die Rücklage insoweit aufzulösen, als ein Abzug von den HK nicht mehr in Betracht kommt.

Freiwillige frühere Auflösung: Der Stpfl. ist nicht verpflichtet, die Rücklage fortzuführen. Er darf die Rücklage vor Ablauf der Reinvestitionsfrist auflösen, denn Satz 5 enthält nur einen äußersten zeitlichen Rahmen für die Übertragung der Rücklage (BFH v. 22.6.2010 – I R 77/09, BFH/NV 2011, 10). Es hängt allein vom Willen des Stpfl. ab, ob er während des Laufs der Reinvestitionsfrist die Rücklage ganz oder teilweise gewinnerhöhend auflöst. Dies gilt selbst dann, wenn der Stpfl. lediglich die Absicht verfolgt, die Progression zu mildern (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55). Die freiwillige Auflösung setzt als stl. Wahlrecht eine entsprechende Erklärung des Stpfl. voraus (BFH v. 10.7.2017 – X B 38/17, BFH/NV 2017, 1607).

Auflösung während des Wirtschaftsjahres ist handels- und strechtl. zulässig (glA Söffing, DStZ 1982, 180; aA Siegel, DB 1983, 53), ebenso die Bildung und die Übertragung der Rücklage während des Wj. (s. Anm. 90 und 94). Zwar erfolgt die Auflösung einer nicht verwendeten Rücklage üblicherweise erst als Abschlussbuchung bei der Aufstellung des Jahresabschlusses. Jedoch ist es dem Stpfl. nicht verwehrt, die Rücklage schon vorher aufzulösen; s. auch Anm. 150.

Auflösung bei Mitunternehmern: Siehe Anm. 50.

Einstweilen frei.

107

bb) Wirkung der Rücklagenauflösung

108

Die Auflösung der Rücklage erhöht den Gewinn im Wj. der Auflösung; es erfolgt keine Berichtigung des Gewinns für das Jahr der Rücklagenbildung, auch keine „Nachversteuerung“.

Verlustausgleich und Verlustabzug: Soweit nach Auflösung der Rücklage bei den betreffenden Einkünften ein Gewinn entsteht, ist er mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 auszugleichen. Droht in einem folgenden Wj. ein Verlust und weicht das Wj. vom Kj. ab, so kann der Stpfl. das Wj. ohne Zustimmung des FA nach § 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 auf das Kj. umstellen (s. § 4a Anm. 64) und dadurch den Verlust des Rumpfwj. mit dem im vorhergehenden Wj. eingetretenen Gewinn aus der Auflösung der Rücklage ausgleichen, da beide Wj. für ein einziges Kj. veranlagt werden (glA Richter, Inf. 1971, 97); s. aber auch § 10d Abs. 2 zum Verlustrücktrag.

Betriebsveräußerung oder -aufgabe: Zur Auflösung einer bereits bestehenden Rücklage s. Anm. 11. Für einen Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 1 Satz 1, der bei

einzelnen WG im Jahr der Betriebsveräußerung entstanden ist, kann noch in der auf den Tag der Betriebsveräußerung aufzustellenden Bilanz eine Rücklage gebildet werden, da die Bilanz nach allgemeinen Regeln aufzustellen ist (§ 16 Abs. 2 Satz 2). Dem BV, das sich aus dieser Bilanz ergibt, ist dann der Veräußerungspreis (abzüglich Veräußerungskosten) gegenüberzustellen; der Unterschiedsbetrag bildet den Gewinn aus der Betriebsveräußerung. Der Gewinn aus der Veräußerung einzelner WG wird also von einem laufenden Gewinn zu einem begünstigten Veräußerungsgewinn. Die Rücklage kann dann entweder fortgeführt oder zugunsten des tarifbegünstigten Gewinns aufgelöst werden (s. Anm. 11). Die spätere Auflösung einer anlässlich der Betriebsauflösung gebildeten Rücklage führt zu einem laufenden, nicht tarifbegünstigten Gewinn (s. Anm. 11 und 31).

109 Einstweilen frei.

110 III. Kein Ausweis der Rücklage in der Handelsbilanz

Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit bis Veranlagungszeitraum 2008: Bis zum 31.12.2008 war Voraussetzung für die Bildung der Rücklage in der StBil., dass ein entsprechender Passivposten in der HBil. ausgewiesen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF, sog. umgekehrte Maßgeblichkeit; auch R 6b.2 Abs. 2 EStR 2008).

Bis zum VZ 1989 ergab sich dies aus Abs. 3 Satz 6 (BFH v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517). Nach Abs. 3 Satz 6 war „eine Rücklage nur zulässig“, wenn in der HBil. „ein entsprechender Passivposten in mindestens gleicher Höhe ausgewiesen wird“. Da Abs. 3 Satz 6 anlässlich der Kodifizierung der formellen Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 (dazu § 5 Anm. 153) aufgehoben wurde (s. Anm. 3 „Wo-BauFG“), änderte sich die Rechtslage nicht.

Aufhebung des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit ab Veranlagungszeitraum 2009: Aufgrund der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit mW ab VZ 2009 kann der Stpfl. das stl. Wahlrecht gem. Abs. 3 nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 unabhängig von der HBil. ausüben (s. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09, BStBl. I 2010, 239). Allerdings ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 Voraussetzung für die Ausübung des stl. Wahlrechts, dass der Stpfl. die WG, die nicht mit dem handelsrechtl. maßgeblichen Wert ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufnimmt. In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die AHK, die Vorschrift des ausgeübten stl. Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen (§ 5 Abs. 1 Satz 3; hierzu insgesamt BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09, BStBl. I 2010, 239).

Seit dem 1.1.2010 (fakultativ seit dem 1.1.2009) kann der Stpfl. in der HBil. keine Rücklage mehr bilden, weil die Vorschriften der §§ 247 Abs. 3, 273 HGB durch das BilMoG aufgehoben worden sind. Bis zum 31.12.2009 erfolgte die Bildung der Rücklage in der HBil. nach der handelsrechtl. Öffnungsklausel gem. §§ 247 Abs. 3, 273 HGB als Sonderposten mit Gewinnanteil. Soweit im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1.1.2010 beginnenden Geschäftsjahr ein Sonderposten mit Rücklageanteil enthalten war, kann dieser Posten unter Anwendung der für ihn vor dem BilMoG geltenden Vorschriften beibehalten werden. Wird von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, ist der Betrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (vgl. Art. 67 Abs. 3 EGHGB).

111–114 Einstweilen frei.

F. Erläuterungen zu Abs. 4: Weitere Voraussetzungen für die Anwendung des § 6b

I. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1) 115

Ordnungsmäßige Buchführung ist seit 1975 nicht mehr erforderlich, wohl aber die Verfolgbarkeit des Abzugs sowie der Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung (s. Anm. 140).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: Siehe § 4 Anm. 20 ff.; zur Gewinnermittlung nach § 5 s. § 5 Anm. 70 ff. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 genügt nicht zur Anwendung des § 6b; s. aber § 6c.

Mehrere Betriebe: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 sowohl im veräußernden als auch im anschaffenden oder herstellenden Betrieb genügt, da die zutreffende verfahrensmäßige Anwendung des § 6b dann gesichert ist; dh., in weiteren Betrieben des Stpfl. braucht der Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt zu werden. Andererseits lässt § 6c die Übertragung stiller Reserven auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder nach § 13a zu. Es ist nicht anzunehmen, dass die Übertragung stiller Reserven zwischen Betrieben mit BV-Vergleich einerseits und Betrieben mit Überschussrechnung oder Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen andererseits ausgeschlossen werden sollte.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Siehe Anm. 9.

Schätzung des Gewinns bedeutet Schätzung desjenigen Gewinns, der sich bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ergeben hätte. Daher steht eine solche Schätzung der Anwendung des § 6b nicht entgegen (glA Nds. FG v. 27.10.1994 – II 484/88, EFG 1995, 797, rkr.). Bei Vollschätzung fehlt aber regelmäßig die Verfolgbarkeit in der Buchführung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5; BFH v. 24.1.1990 – I R 152-153/85, BStBl. II 1990, 426; BFH v. 16.9.2008 – X B 42/08, BFH/NV 2008, 2055); s. auch Anm. 140.

Einstweilen frei.

116–117

II. Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

1. Zugehörigkeit zum Anlagevermögen

118

Die veräußerten WG müssen im Zeitpunkt der Veräußerung ununterbrochen zum AV einer inländ. BS (s. Anm. 120–121) des veräußernden Stpfl. (s. Anm. 122) gehört haben, und zwar grds. während eines Zeitraums von sechs Jahren (s. Anm. 132–134). Zur Bedeutung der Sechsjahresfrist s. Anm. 132.

Begriff Anlagevermögen und Abgrenzung vom UV: Siehe § 6 Anm. 253 ff. Für § 6b gilt nichts anderes.

Dauer der Verwendung im Betrieb ist nicht entscheidend für die Zuordnung zum AV. Allerdings reicht die voraussichtliche Nutzung von über einem Jahr als Indiz für die Zuordnung zum AV aus (s. § 6 Anm. 151). Hat ein WG sechs Jahre zum BV des Stpfl. gehört, kann es nach Ansicht der FinVerw. idR als AV angesehen werden, es sei denn, dass besondere Gründe vorhanden sind, die einer Zurech-

nung zum AV entgegenstehen (R 6b.3 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012; krit. hierzu BFH v. 8.2.2017 – X B 138/16, BFH/NV 2017, 579).

Der Wechsel vom AV zum UV ist möglich, wenn eine Änderung der Zweckbestimmung erfolgt (s. § 5 Anm. 583). Allerdings wird ein WG des AV bei unveränderter Nutzung im Betrieb nicht allein dadurch zum UV, dass sich der Stpfl. zu seiner Veräußerung entschließt (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289, mwN; R 6.1 Abs. 1 Satz 7 EStR 2012).

Bei seit Langem zum AV gehörenden unbebauten Grundstücken erfolgt ein Wechsel der Zweckbestimmung auch noch nicht dadurch, dass diese in Veräußerungsabsicht parzelliert werden (BFH v. 31.5.2001 – IV R 73/00, BStBl. 2001, 673; auch R 6.1 Abs. 1 Satz 8 EStR 2012). Wenn aber der Veräußerer sich nicht auf die bloße Verkaufstätigkeit beschränkt, sondern an der Aufbereitung und Erschließung des Baulands aktiv mitwirkt oder hierauf Einfluss nimmt, ändert sich auch bei zunächst unveränderter Nutzung des Grundstücks seine Zweckbestimmung und es wird zum UV (BFH v. 31.5.2001 – IV R 73/00, BStBl. 2001, 673; BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289).

Die Aufteilung eines Wohngebäudes in Eigentumswohnungen zum Zweck des Verkaufs macht die durch Teilung neu entstehenden WG zu UV (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61-62/73, BStBl. II 1975, 352; aA BMF v. 29.10.1979 – IV B 2 - S 2170 - 73/79, BStBl. I 1979, 639).

- ▶ *Beim gewerblichen Grundstückshandel* (Kauf eines Grundstücks, Parzellierung, Bebauung und Verkauf) liegt UV vor (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61-62/73, BStBl. II 1975, 352; zur Zurechnung des gewerblichen Grundstückshandels aufgrund von § 42 AO BFH, Urt. v. 10.7.2019 – X R 21/17 und X R 22/17, BFH/NV 2020, 277), s. auch § 5 Anm. 583.
- ▶ *Bei Land- und Forstwirten* ist die Parzellierung und Veräußerung land- und forstw. genutzter Grundstücke als Hilfsgeschäft des land- und forstw. Betriebs, nicht aber als selbständiger gewerblicher Grundstückshandel zu beurteilen (s. § 13 Anm. 18). Es kommt daher nicht zu einem Wechsel des Grundstücks ins UV und zu einem Verlust der Reinvestitionsvergünstigung.

Erst wenn der Landwirt eine über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehende Aktivität entfaltet, insbes. die Aufstellung eines Bebauungsplans betreibt oder sich aktiv an der Erschließung des bisher landwirtschaftlich genutzten Areals als Baugelände beteiligt, sind die Grundstücksveräußerungen keine landwirtschaftlichen Hilfsgeschäfte mehr, sondern Gegenstand eines selbständigen gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 8.9.2005 – IV R 38/03, BStBl. II 2006, 166; BFH v. 8.11.2007 – IV R 24/05, BStBl. II 2008, 356; BFH v. 8.11.2007 – IV R 34/05, BStBl. II 2008, 231; s. auch § 13 Anm. 18). In diesem Fall wechselt das Grundstück auch bei zunächst unveränderter Nutzung zum UV (BFH v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289).

Ein Wechsel vom Umlaufvermögen zum Anlagevermögen ist unschädlich, wenn das WG jedenfalls zur Zeit seiner Veräußerung sechs Jahre zum AV (einer inländ. BS) gehört hat. So – eindeutig – der Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; dies entspricht auch dem Zweck des § 6b, die Umschichtung von AV zu erleichtern.

Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung auf AV in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist bestätigt durch BVerfG v. 1.7.1975 – 1 BvR 74/75 (HFR 1975, 462).

Betriebsvermögen muss das veräußerte WG noch im Zeitpunkt seiner Veräußerung bilden; es darf also nicht vorher in das PV übergegangen sein. Das ergibt sich

schon daraus, dass es „Anlagevermögen“ nur bei BV gibt (BFH v. 19.3.1981 – IV R 167/80, BStBl. II 1981, 527).

Einstweilen frei.

119

2. Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte

a) Inländische Betriebsstätte

120

Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland (§ 1 Abs. 1; s. § 1 Anm. 57). Der Gewinn, der aus der Veräußerung von WG in ausländ. BS erzielt wird, ist auch dann nicht begünstigt, wenn er mangels einer Regelung in einem DBA im Inland stpfl. ist. Dies entspricht der Zielsetzung des § 6b, die inländ. Wirtschaftsstruktur zu fördern; s. Anm. 4.

Betriebsstättenbegriff: Siehe § 12 AO; die Vorschrift gilt für alle Steuern (§ 1 Abs. 1 AO). „Unternehmen“ iSd. § 12 Satz 1 AO ist auch die Ausübung der LuF und der selbständigen Arbeit.

„Eine“ **inländische Betriebsstätte:** Gemeint ist „irgendeine“ BS des veräußernden Stpfl. Ein Verbleib in derselben BS ist nicht erforderlich; § 6b ist personen-, nicht betriebsbezogen (s. Anm. 24); es reicht aus, wenn die stillen Reserven innerhalb der Sechsjahresfrist beim veräußernden Stpfl. angewachsen sind (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84). Daher ist die Überführung aus der einen in eine andere inländ. BS, auch bei unterschiedlichen Einkunftsarten, für die Sechsjahresfrist unschädlich (R 6b.3 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012; *Bordewin*, Inf. 1979, 556).

b) Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte

121

Erforderlich ist ununterbrochene Zugehörigkeit des WG zum AV einer inländ. BS während der Sechsjahresfrist. Zur Vereinbarkeit der Beschränkung auf inländ. BS mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV und der Niederlassungsfreiheit nach Art. 31 des EWR-Abkommens s. Anm. 4. Zum Wahlrecht zur Stundung bei Reinvestition in ein WG, das einem BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzurechnen ist, s. Anm. 87 ff.

Zugehörigkeit: Maßgebend ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit, nicht der Ort, an dem sich das WG befindet. Gehört ein WG zum AV einer inländ. BS, kommt es nicht darauf an, ob sich das WG im Inland oder Ausland befindet, es sei denn, der Gewinn aus einer späteren Veräußerung des WG steht aufgrund eines DBA einem ausländ. Staat zu (s. Anm. 136). Auf der anderen Seite ist die Zugehörigkeit des WG zu einer ausländ. BS auch dann schädlich, wenn der Bundesrepublik Deutschland aufgrund eines DBA oder mangels eines DBA das Besteuerungsrecht zusteht.

Die objektive Zugehörigkeit des WG zur BS ist erforderlich und genügend. Sie ist auch gegeben, wenn das WG vom FA zeitweilig zu Unrecht nicht als BV, sondern als PV des Stpfl. behandelt worden ist.

Wechsel der Gewinnermittlungsart (nach § 5, § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3) oder der Einkunftsart ändert nichts an der Zugehörigkeit des WG zur gleichen BS (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168: Strukturwandel von Gewerbe zu LuF bewirkt keine Entnahme); s. aber Abs. 4 Satz 2: keine Übertragung stiller Reserven aus einem Gewerbebetrieb in das BV der LuF oder der selbständigen Arbeit.

Teilweise private Nutzung des Wirtschaftsguts ist unerheblich; maßgebend ist allein, ob es zum BV oder zum PV gehört. Eine Ausnahme gilt bei gemischt genutzten Grundstücken und Gebäuden (hierzu R 4.2 Abs. 4 ff. EStR 2012).

Betriebsverpachtung: Die verpachteten WG gehören zur BS des Verpächters, solange er den Betrieb nicht aufgegeben hat, weil sein Gewerbebetrieb nicht eingestellt, sondern in veränderter Form fortgeführt wird (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. II 1964, 124). Der Verpächter kann daher § 6b in Anspruch nehmen (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 3; *Heger* in *KSM*, § 6b Rz. B 183 [6/2018]; *Difbars* in *Lademann*, § 6b Rz. 136 [10/2018]).

Hat der Stpfl. den Betrieb als aufgegeben behandelt, beginnt die Zugehörigkeit der WG zu einer inländ. BS in dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. den Betrieb wieder selbst führt.

122 c) Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte des veräußernden Steuerpflichtigen

§ 6b ist keine betriebsbezogene, sondern eine personenbezogene Begünstigung (s. Anm. 24). Daraus folgt, dass das WG mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum BV gerade des veräußernden Stpfl. gehört haben muss (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; ähnlich BFH v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90). Die Überführung des WG zwischen mehreren BS des Stpfl. ist unschädlich, s. Anm. 120 aE.

Besonderheiten bei Mitunternehmenschaften: § 6b ist bei Mitunternehmenschaften gesellschaftsbezogener Natur zu verstehen (s. Anm. 25). Entsprechend der Gesellschaftsbezogenheit des § 6b muss die Sechsjahresfrist in der Person des einzelnen Mitunternehmers erfüllt sein und ist für jeden Mitunternehmer getrennt zu berechnen.

BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; BFH v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; BFH v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782; BFH v. 26.2.1992 – I R 7/91, BStBl. II 1992, 988; BFH v. 26.5.1994 – IV R 77/92, BFH/NV 1995, 214; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 16; aA die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise, s. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 420.

Aus der gesellschaftsbezogenen Sichtweise ergeben sich folgende Konsequenzen:

- ▶ *Die Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte* bezieht sich bei Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch einen Mitunternehmer auf das ganze Wirtschaftsgut: Bei der Veräußerung eines WG durch eine Mitunternehmenschaft bezieht sich die Zugehörigkeit zu einer BS auf den Anteil des Mitunternehmers am veräußerten WG. Der Anteil des Mitunternehmers am veräußerten WG muss während der Sechsjahresfrist irgendeiner seiner BS zugehört haben. Die Frist ist also insoweit nicht erfüllt, als sich der Anteil des Mitunternehmers innerhalb der Frist verändert. Es ist insbes. auch nicht ausreichend, wenn sich ein WG seit sechs Jahren im BV einer PersGes. befindet, der der Mitunternehmer erst innerhalb der Frist beigetreten ist (zu Gesellschaftswechsel und Änderung der Beteiligungshöhe s. Anm. 34).
- ▶ *Betriebsstätte des Steuerpflichtigen* ist bei Mitunternehmern eine BS des einzelnen Mitunternehmers oder eine BS der Mitunternehmenschaft: Die BS einer Mitunternehmenschaft ist jedem der Mitunternehmer wie eine eigene BS zuzurechnen. Dies ergibt sich daraus, dass nach hM die Übertragung stiller Reserven zwischen dem BV eines Einzelbetriebs des Mitunternehmers oder seinem Son-

derBV und seinem Anteil am Gesamthandsvermögen ohne Weiteres zugelassen wird (erforderlich ist nur, dass die Erfassung der stillen Reserven beim gleichen Stpfl. sichergestellt ist). Für die Sechsjahresfrist genügt es daher, wenn ein WG sich in dieser Zeit im BV eines Einzelbetriebs des Mitunternehmers, seinem SonderBV und/oder einem Gesamthandsvermögen befunden hat, an dem er beteiligt ist (hinsichtlich seines Anteils am WG s.o.).

Einstweilen frei.

123

d) Unterbrechung und Fortführung der Sechsjahresfrist

aa) Anwendungsfälle

124

Zu einer Unterbrechung der Sechsjahresfrist kommt es, wenn die Zugehörigkeit des WG zu einer BS des veräußernden Stpfl. während der Frist endet. Allerdings kommt es trotz Änderung der Zugehörigkeit dann nicht zu einer Unterbrechung der Frist, wenn der Rechtsnachfolger Buchwerte fortführt, denn in diesem Fall tritt er in die Rechtsposition seines Vorgängers ein.

Übertragung von Wirtschaftsgütern in ein Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen: Sowohl die entgeltliche Übertragung eines WG als auch die unentgeltliche Übertragung eines WG in ein BV eines anderen Stpfl. führt zu einer Unterbrechung der Frist, da es in beiden Fällen nicht zu einer Buchwertfortführung kommt.

Auflösung einer Kapitalgesellschaft unterbricht die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 in Bezug auf WG, die auf die Gesellschafter in Anrechnung auf ihre Liquidationsforderungen übertragen.

Betriebsaufspaltung: Nach der Teilung eines Personenunternehmens in ein Besitz-Personenunternehmen und eine BetriebsKapGes. bestehen zwei selbständige Stpfl., die nur getrennt von § 6b Gebrauch machen können (glA *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 170 [8/2016]). Bei dem neu entstandenen Unternehmen beginnt eine neue Sechsjahresfrist. Wird also ein WG vom einen auf das andere Unternehmen übertragen und von Letzterem veräußert, so ist die Besitzzeit des ersten Unternehmens dem zweiten nicht zuzurechnen, denn eine Übertragung einzelner WG zum Buchwert ist grds. nicht mehr möglich, weil für die unentgeltliche Übertragung von WG auf die BetriebsKapGes. § 6 Abs. 6 Satz 2 eingreift (s. § 6 Anm. 1726 und § 15 Anm. 785). Eine Ausnahme ist die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, bei der einzelne WG zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 übertragen werden können (s. § 15 Anm. 785).

Entgeltliche Betriebsveräußerung führt ebenfalls zu einer Unterbrechung der Sechsjahresfrist (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; BFH v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90); dies gilt auch bei einer Mitunternehmerschaft insoweit, als das Gesellschaftsvermögen innerhalb der Frist insgesamt oder anteilig infolge einer Änderung in der personellen Zusammensetzung oder in den Beteiligungsverhältnissen estrechtl. Gegenstand entgeltlicher Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge war (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84).

Teilentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils führt zu einer Unterbrechung der Vorbesitzzeit, wenn es sich um einen einheitlichen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang handelt (BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549; auch BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Rz. 41).

Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils unterbricht die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 nicht, da der Erwerber nach § 6 Abs. 3 die Buchwerte seines Vorgängers fortführt und somit in seine Rechtsstellung eintritt (BFH v. 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; BFH v. 9.9.2010 – IV R 22/07, BFH/NV 2011, 31; glA R 6b.3 Abs. 5 EStR 2012).

Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft: Die Frist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird bei der Einbringung zu Buchwerten oder zu Zwischenwerten nicht unterbrochen, weil nach § 4 Abs. 2 Satz 3 iVm. § 23 Abs. 1 UmwStG die Vorbesitzzeit angerechnet wird (anders bei Einbringung zum Zwischenwert nach § 20 Abs. 1 UmwStG aF; s. BFH v. 26.2.1992 – I R 7/91, BStBl. II 1992, 988). Bei Einbringung zum gemeinen Wert wird die Frist dagegen unterbrochen, weil die Verweisung des § 23 Abs. 1 UmwStG auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG nicht eingreift.

Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft: Bei einer Einbringung nach § 24 UmwStG wird die Frist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 bei zu Buchwerten oder zu Zwischenwerten nicht unterbrochen, weil nach § 4 Abs. 2 Satz 3 iVm. §§ 23 Abs. 1, 24 Abs. 4 UmwStG die Vorbesitzzeit angerechnet wird (vgl. auch BFH v. 9.9.2010 – IV R 22/07, BFH/NV 2011, 33, zu § 24 Abs. 4 iVm. §§ 22 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995). Hingegen wird die Frist bei Einbringung zum gemeinen Wert unterbrochen.

Erbauseinandersetzung unterbricht die Vorbesitzzeit nicht, soweit die Übertragung unentgeltlich erfolgt (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, DB 2006, Beilage 4, Rz. 21; glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 74). Dagegen wird die Vorbesitzzeit bei entgeltlichem Erwerb unterbrochen (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 74).

Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft unterbricht die Vorbesitzzeit wegen der Identität der Gesellschaft nicht.

Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft: Die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen (§ 4 Abs. 2 Satz 3 iVm. § 9 Satz 1 UmwStG).

Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist nach § 25 UmwStG wie die Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft zu behandeln (siehe oben).

Gemischte Schenkung: Bei einer gemischten Schenkung als betrieblichen Gründen wird die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 unterbrochen. Bei einer gemischten Schenkung aus privaten Gründen wird die Vorbesitzzeit dagegen nur hinsichtlich des entgeltlichen Teils unterbrochen (glA *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 17).

Kapitalherabsetzung: Bei einer Kapitalherabsetzung ist für die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 zwischen verschiedenen Formen der Kapitalerhöhung zu unterscheiden:

- ▶ *Eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln* führt nur zu einer geänderten Aufgliederung der im Übrigen vermögensmäßig gleich bleibenden Beteiligung des Gesellschafters einer KapGes. Die jungen Anteile sind daher als in dem Zeitpunkt angeschafft zu behandeln, in welchem die alten Anteile angeschafft wurden; dasselbe gilt für die Bezugsrechte. Die Besitzzeit der alten Anteilsrechte wird daher den neuen Anteilsrechten und den Bezugsrechten hinzugerechnet (R 6b.3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStR 2012).

- ▶ *Kapitalerhöhung durch Zuführung neuer Mittel* bewirkt zwar bei den alten Anteilen regelmäßig einen Bezugsrechtsabschlag. Bezugsrechte und junge Anteile sind aber jedenfalls neue, auch wirtschaftlich bisher nicht vorhandene WG (BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; BFH v. 9.11.2010 – IX R 24/09, BStBl. II 2011, 799). Die Besitzzeit der alten Anteilsrechte wird daher nicht angerechnet (R 6b.3 Abs. 6 Sätze 3 und 4 EStR 2012).

Organschaft: Die Besitzzeit der Organgesellschaft i.S.v. § 14 KStG nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist dem Organträger nicht zuzurechnen und umgekehrt.

Rückgängigmachung einer Veräußerung: Gibt der Erwerber eines WG, nachdem er es bereits der Verwendung oder Nutzung als AV zugeführt hatte, das WG wegen Rücktritts an den Veräußerer zurück, so wird die Sechsjahresfrist beim Veräußerer nicht unterbrochen, denn der Rücktritt wirkt stl. zurück (§ 175 Satz 1 Nr. 2 AO; *Rüsken* in *Klein*, 14. Aufl. 2018, § 175 AO Rz. 62). Der Veräußerer ist daher so zu behandeln, als habe er das WG nicht veräußert; die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen.

Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft: Die Frist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 läuft bei Verschmelzung einer KapGes. auf eine PersGes. in Bezug auf zum BV gehörende WG weiter (§ 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Für die Verschmelzung einer KapGes. auf eine andere KapGes. nach § 11 UmwStG gilt aufgrund der Verweisung des § 12 Abs. 3 UmwStG dasselbe.

Wegfall der Gemeinnützigkeit unterbricht die Sechsjahresfrist nicht. Es wird unterstellt, dass während der gesamten Zeit zwischen Anschaffung bzw. Herstellung und Veräußerung ein nicht stbefreiter Betrieb vorlag (BMF v. 7.1.1994 – IV B 2 - S 2139 - 54/93, BStBl. I 1994, 17 = StEK EStG § 6b Nr. 58).

bb) Besonderheiten bei Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb von Mitunternehmerschaften 125

Bei der Übertragung von WG innerhalb von Mitunternehmerschaften sind folgende Besonderheiten zu beachten:

Veräußerung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft führt nicht zu einer Unterbrechung der Frist für den veräußernden Mitunternehmer, soweit er an dem WG beteiligt bleibt. Für die anderen Mitunternehmer beginnt die Frist mit dem Erwerb durch die Mitunternehmerschaft. Hingegen beginnt bei der Veräußerung eines WG aus dem PV eines Mitunternehmers für alle Mitunternehmer die Frist neu. Eine Besitzzeitanrechnung ist auch für den veräußernden Mitunternehmer nicht möglich, weil das WG vor der Veräußerung nicht zum AV gehörte.

Veräußerung eines Wirtschaftsguts der Mitunternehmerschaft in ein Betriebsvermögen eines Mitunternehmers: Die Frist für den erwerbenden Mitunternehmer wird nicht anteilig unterbrochen, wenn er an dem WG bereits vorher über die Mitunternehmerschaft beteiligt war. Beim Erwerb ins PV wird die Frist dagegen unterbrochen, weil das WG nicht mehr zum AV gehört.

Veräußerung eines Wirtschaftsguts zwischen Sonderbetriebsvermögen: Bei der Veräußerung eines WG im SonderBV eines Mitunternehmers in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers wird die Frist unterbrochen.

Wechsel der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zwischen mehreren BS eines Mitunternehmers, zB zwischen Einzelbetrieben eines Mitunternehmers oder sei-

nem SonderBV, unterbricht die Sechsjahresfrist nicht (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84), solange nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 Buchwerte fortzuführen sind. Dies gilt auch, wenn die Betriebe zu verschiedenen Einkunftsarten gehören (s. R 6b.3 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012).

Unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern: Bei der unentgeltlichen Übertragung von WG zwischen dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und einem BV eines Mitunternehmers oder zwischen den BV mehrerer Mitunternehmer kommt es nicht zu einer Unterbrechung der Frist, soweit nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Buchwerte fortzuführen sind. Dies gilt auch bei einer Übertragung eines WG zwischen Schwester-PersGes. zum Buchwert (hierzu BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; zust. *Kanzler*, FR 2010, 761; aA BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; ebenso BMF v. 29.10.2010 – IV C 6 - S 2241/10, BStBl. I 2010, 1206; s. hierzu den Vorlagebeschluss des BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, Az. BVerfG 2 BvL 8/13). Denn im Fall der Buchwertfortführung tritt der Rechtsnachfolger in die Stellung seines Rechtsvorgängers ein. Bei einer Übertragung ins PV wird die Frist dagegen unterbrochen.

126 Einstweilen frei.

127 cc) Besonderheiten bei Änderung des personellen Bestands einer Mitunternehmerschaft

Bei Veränderung des personellen Bestands einer Mitunternehmerschaft sind folgende Besonderheiten zu beachten:

Eintritt eines Mitunternehmers gegen Bareinlage führt nicht zu einer Unterbrechung der Frist, wenn das in die Mitunternehmerschaft eingebrachte BV zu Buchwerten nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG fortgeführt wird, denn § 24 Abs. 4 UmwStG erklärt § 23 Abs. 1 UmwStG für entsprechend anwendbar, Letzterer verweist auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG, der eine Anrechnung der Vorbesitzzeit anordnet. Wird das in die Mitunternehmerschaft eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG fortgeführt, ist eine Anrechnung der Vorbesitzzeit weder für den eintretenden Gesellschafter noch für die anderen Mitunternehmer möglich, weil die Verweisung auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in § 23 Abs. 1 UmwStG (iVm. § 24 Abs. 4 UmwStG) nicht greift, wenn das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert angesetzt wird.

Eintritt eines Mitunternehmers gegen Sacheinlage: Hierbei ist danach zu differenzieren, ob die Sacheinlage aus einem BV oder aus dem PV des Eintretenden erfolgt. Erfolgt die Sacheinlage aus einem BV des eintretenden Mitunternehmers und sind nach § 6 Abs. 5 Satz 3 die Buchwerte fortzuführen, erfolgt sowohl für den eintretenden Mitunternehmer als auch für die anderen Mitunternehmer eine Anrechnung der Vorbesitzzeit (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 32). Erfolgt dagegen die Sacheinlage aus dem PV des eintretenden Mitunternehmers, ist eine Anrechnung von Vorbesitzzeiten nicht möglich, da Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 die Zugehörigkeit zum AV verlangt.

Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Barabfindung: Beim Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Barabfindung wird die Frist insoweit nicht unterbrochen, als die verbleibenden Mitunternehmer an den WG vor dem Ausscheiden beteiligt waren. Für den ausscheidenden Gesellschafter wird die Frist unterbrochen.

Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachabfindung führt beim ausscheidenden Mitunternehmer zu einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3,

wenn die Sachabfindung in ein BV des Ausscheidenden erfolgt. Es kommt damit zu keiner Unterbrechung der Frist, da die BS der Mitunternehmerschaft dem Ausscheidenden als BS zuzurechnen war (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 32). Dagegen führt eine Sachabfindung in das PV beim ausscheidenden Mitunternehmer zu einer Unterbrechung der Vorbesitzzeit, da Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 die Zugehörigkeit zum AV verlangt.

Umwandlung einer Mitunternehmerschaft in ein Einzelunternehmen durch Ausscheiden aller Mitunternehmer bis auf einen: Die Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird bei dem den Betrieb fortführenden Stpfl. hinsichtlich des ursprünglichen Anteils an den übernommenen WG nicht unterbrochen.

Entgeltlicher Gesellschafterwechsel unterbricht (ggf. anteilig) die Sechsjahresfrist insoweit, als die WG infolge der entgeltlichen Änderung der personellen Zusammensetzung oder der Beteiligungsverhältnisse der PersGes. anteilig Gegenstand entgeltlicher Veräußerungs- oder Anschaffungsgeschäfte der Gesellschafter waren (BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; BFH v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; BFH v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549).

Teilentgeltlicher Gesellschafterwechsel unterbricht ebenfalls die Sechsjahresfrist. Das EStG geht bei der teilentgeltlichen Veräußerung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen von einem einheitlichen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang aus, falls der Veräußerungspreis den Buchwert des übertragenen BV oder des Kapitalkontos des Veräußerers übersteigt. Eine Aufteilung in eine entgeltliche und eine unentgeltliche Übertragung findet nicht statt (sog. Einheitstheorie, s. BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BFH/NV 2013, 2006; anders AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.47). Eine Besitzzeitanrechnung ist daher nicht möglich. Auch eine teilweise Anrechnung der Besitzzeit, soweit sie auf den ausscheidenden Mitunternehmer entfällt, ist nicht möglich (BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549).

Unentgeltlicher Gesellschafterwechsel unterbricht die Sechsjahresfrist nicht, denn nach § 6 Abs. 3 Satz 1 sind die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen. Da der Erwerber in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers eintritt, ist die Vorbesitzzeit anzurechnen, weil sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Wertansatz der übergegangenen WG steht (BFH v. 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; BFH v. 26.5.1994 – IV R 77/92, BFH/NV 1995, 214; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFHE 193, 549).

Entgeltliche und teilentgeltliche Änderung der Beteiligungshöhe eines Mitunternehmers (während der Sechsjahresfrist): Auch hier kommt es zu einer anteiligen Unterbrechung der Sechsjahresfrist (glA *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 17; aA *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 420).

Einstweilen frei.

128–129

dd) Besonderheiten bei Auflösung der Mitunternehmerschaft

130

Liquidation durch Einzelveräußerung der Wirtschaftsgüter führt zu einer Unterbrechung der Frist, wenn die WG in das PV eines Mitunternehmers überführt werden, weil die Zugehörigkeit zu einem AV wegfällt. Werden die WG an einen

Mitunternehmer veräußert, so wird die Frist ebenso wie bei sonstigen Veräußerungsgeschäften zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmern (s. Anm. 125) anteilig nicht unterbrochen.

Realteilung der Mitunternehmerschaft: Eine Realteilung ohne Spitzenausgleich führt nicht zu einer Unterbrechung der Frist, soweit Buchwerte nach § 16 Abs. 3 Satz 2 weitergeführt werden. Auch eine Realteilung mit Spitzenausgleich führt hinsichtlich des ursprünglichen Anteils an dem übertragenen WG nicht zu einer Unterbrechung der Frist, da dem erwerbenden Mitunternehmer die BS der Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist. Bei der Realteilung unter Fortführung entsprechender Einzelunternehmen kann die Rücklage anteilig in den Einzelunternehmen fortgeführt werden (R 6b.2 Abs. 9 Satz 3 EStR 2012).

131 Einstweilen frei.

3. Sechsjahresfrist

132 a) Bedeutung und Dauer der Frist

Bedeutung: Die Fristsetzung soll vermeiden, dass durch § 6b spekulative Geschäfte begünstigt werden (s. BTDrucks. 4/2400, 64). Ob aber konkret eine Spekulationsabsicht vorgelegen hat oder nicht, ist gleichgültig. Auch wenn der Stpfl. ein WG, auf das er gem. § 6b stille Reserven übertragen hat, schon vor Ingebrauchnahme wieder veräußert, gilt die Sechsjahresfrist bei diesem WG. Allenfalls kann in Betracht kommen, die Übertragung der stillen Reserven auf dieses WG durch Bilanzänderung rückgängig zu machen.

Dauer der Frist: Sie beträgt grds. sechs Jahre. Weitere Ausnahmen sind auch nicht im Wege der Billigkeitsmaßnahme möglich (s. Anm. 17). Nach Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 verkürzt sich die Frist im Fall der Übertragung von WG zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen (s. Anm. 153).

Unterbrechung der Frist: Siehe Anm. 124.

133 b) Berechnung der Frist

Beginn und Ende der Frist: Die Frist läuft vom Tag der Anschaffung oder Herstellung des WG bis zum Tag seiner Veräußerung; zum Zeitpunkt der Anschaffung und der Herstellung s. Anm. 55. Wurde das WG aus dem PV des Stpfl. eingelegt, so beginnt die Frist mit der betrieblichen Zweckwidmung (glA *Jachmann-Michel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 16). Wird bisheriges PV notwendiges BV, beginnt die Frist mit dem Beginn der betrieblichen Nutzung, bei einem Gebäude- teil, der die Wertgrenze iSd. § 8 EStDV überschreitet, in diesem Zeitpunkt.

Zeitpunkt der Veräußerung ist der Zeitpunkt der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.

Berechnung der Frist: Die Frist rechnet nach Kj., nicht nach Wj. (glA *Schießl in Blümich*, § 6b Rz. 139 [6/2017]). Die Fristberechnung erfolgt nach § 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB. Wird der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zum Beginn eines Tages vereinbart und durchgeführt, so rechnet dieser Tag mit (§ 187 Abs. 2 BGB).

Eine geringfügige Unterschreitung der Frist ist schädlich.

c) Gegenstand der Frist

Die Frist bezieht sich auf das einzelne WG iSd. Abs. 1 Satz 1 und beim Mitunternehmer auf seinen Anteil am einzelnen WG.

Das einzelne Wirtschaftsgut ist maßgebend, auch wenn mehrere WG miteinander wirtschaftlich in Zusammenhang stehen, zB Boden und darauf befindliches Gebäude. Ist eine zusammenhängende Grundstücksfläche in Teilen zu verschiedenen Zeiten angeschafft worden, so bleiben die Grundstücksteile selbständige WG (BFH v. 29.9.1971 – I R 195/69, BStBl. II 1972, 13); die Sechsjahresfrist läuft daher getrennt für die einzelnen Teile. Das Gleiche gilt, wenn ein bebautes Grundstück in Teilen zu verschiedenen Zeiten von PV zu BV wird; die Teile werden stl. wie einzelne WG behandelt. Dasselbe gilt, wenn nach und nach Miteigentumsanteile an einem WG erworben werden. Wird umgekehrt ein Grundstück parzellierte, so führt dies nicht ohne Weiteres zum Ausscheiden aus dem AV (s. Anm. 118). Die Sechsjahresfrist beginnt für jedes einzelne nach der Teilung vorhandene WG bereits mit der Zuführung des ungeteilten WG zum AV (BMF v. 29.10.1979 – IV B 2 - S 2170 - 73/79, BStBl. I 1979, 639).

Herstellungsaufwand, der nach Anschaffung oder Herstellung entsteht, ist für die Berechnung der Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 grds. unerheblich, auch bei Erweiterung, Ausbau oder Umbau eines Gebäudes. Ein neues WG, das durch Herstellungsaufwand auf ein vorhandenes WG entsteht (besonders im Fall der Generalüberholung, s. § 6 Anm. 167), hat vom Zeitpunkt seiner Fertigstellung an eine eigene, neue Sechsjahresfrist. Auch ein WG, das der Stpfl. innerhalb der letzten sechs Jahre vor der Veräußerung aus WG hergestellt hat, die er länger als sechs Jahre vor der Veräußerung angeschafft hatte, ist erst durch die Herstellung als neues WG entstanden (glA R 6b.3 Abs. 2 EStR 2012). Anders ist es, wenn ein neues WG entsteht (R 6b.3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStR 2012).

Selbständige Gebäudeteile sind gegenüber dem Hauptteil des Gebäudes selbständige WG (R 4.2 Abs. 3 und 4 EStR 2012). Entstehen durch Baumaßnahmen selbständige Gebäudeteile, ist die Frist getrennt zu berechnen (R 6b.3 Abs. 3 Satz 3 EStR 2012; *Jachmann-Michel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 16). Bei einem unselbständigen Gebäudeteil dagegen ist die Frist einheitlich nur für das Gebäude zu berechnen, auch wenn innerhalb der Sechsjahresfrist Aufwendungen für Erweiterung, Ausbau oder Umbau des Gebäudes erfolgten und stille Reserven nach § 6b auf die HK übertragen wurden.

Identität des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts und des veräußerten Wirtschaftsguts ist erforderlich; dh., das veräußerte WG muss das gleiche sein, das der Stpfl. mindestens sechs Jahre vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt hat. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, kann aus verschiedenen Gründen zweifelhaft sein.

Ersatzwirtschaftsgut: Ein ErsatzWG iSd. R 6.6 EStR 2012 wird bei der Berechnung der Sechsjahresfrist als mit dem ausgeschiedenen WG identisch angesehen, so dass also die Frist erfüllt ist, wenn das ausgeschiedene und das ErsatzWG zusammen sechs Jahre zum AV des Stpfl. gehört haben (R 6b.3 Abs. 4 EStR 2012). Ebenso sind bei der Umlegung von Grundstücken im Flurbereinigungsverfahren die Besitzzeiten des ausgeschiedenen und des an seiner Stelle erworbenen Grundstücks für die Frist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 zusammenzurechnen (FG Düss./Köln v. 5.11.1975 – VIII 528/75 A, EFG 1976, 71, rkr.).

Gleichartige Wirtschaftsgüter: Besitzt der Stpfl. gleichartige WG teils sechs Jahre und länger, teils weniger als sechs Jahre und kann er nachweisen, dass die veräußer-

ten WG zur ersteren Art gehören, so darf nicht trotzdem eine Veräußerung von später angeschafften WG (last in – first out) fingiert werden, es darf auch keine Durchschnittsrechnung erfolgen (Grundsatz der Einzelbewertung, s. § 6 Anm. 106). Weist der Stpfl. nicht nach, ob er WG der ersten oder der zweiten Art veräußert hat, so ist zu vermuten, dass die zuerst angeschafften WG zuerst veräußert worden sind.

- ▶ *Aufwuchs in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen:* Die Sechsjahresfrist richtet sich für den gesamten Aufwuchs danach, wie lange der überwiegende Teil der Pflanzen einer Anlage zum AV gehört hat; dh., die Ersetzung einzelner Pflanzen ist unschädlich.
- ▶ *Zur Veräußerung von Aktien aus einem Girosammeldepot s. Schießl in Blümich, § 6b Rz. 152 (6/2017).*

Teilung eines Wirtschaftsguts kann zur Entstehung mehrerer neuer WG führen. Dann gilt für die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Entsprechendes wie bei der Herstellung eines WG aus bereits vorhandenen WG (siehe oben „Herstellungsaufwand, der nach Anschaffung oder Herstellung entsteht“); dh., die neuen WG dürfen wirtschaftlich als schon vorhanden angesehen werden, so dass die Besitzzeit des bisherigen, geteilten WG den neuen WG zuzurechnen ist, zB bei Teilung eines Gebäudes des AV in Eigentumswohnungen (hierzu BFH v. 26.11.1974 – VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352).

Wandelschuldverschreibungen und die an ihrer Stelle eingetauschten Aktien bilden identische WG (glA BFH v. 28.1.1976 – IV R 209/74, BStBl. II 1976, 288). Durch den Umtausch wird daher kein Gewinn verwirklicht und die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wird nicht unterbrochen.

135 Einstweilen frei.

136 III. Zugehörigkeit der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)

Die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter (Reinvestitionsgüter) müssen zum AV einer inländ. BS gehören (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3), dh. grds. bereits im Zeitpunkt ihrer Anschaffung oder Herstellung (s. dazu Anm. 53–55) in ein land- und forstw., gewerbliches oder der selbständigen Arbeit dienendes BV eingegangen sein. Zugehörigkeit des Reinvestitionsguts zum AV einer inländ. BS im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung genügt; Zugehörigkeit noch am folgenden Bilanzstichtag wird nicht verlangt, erst recht nicht ein Verbleiben in der inländ. BS für eine Mindestdauer. Bei Reinvestitionen in WG, die zu einem BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraum gehören, ist lediglich eine Steuerstundung nach Abs. 2a möglich (s. hierzu Anm. 3, 87 ff.).

Anlagevermögen: Siehe § 6 Anm. 151. Wird ein solches WG später UV, so sind die stillen Reserven nicht aufzudecken, da das Gesetz das nicht verlangt; eine solche Bestimmung ist auch nicht nötig, da UV in nicht zu ferner Zeit veräußert zu werden pflegt und die Reserven dabei zutage treten und mangels Anwendbarkeit des § 6b versteuert werden müssen.

Betriebsstätte: Siehe Anm. 120–122. Ein anlaufender Betrieb kann BA veranlassen (s. § 4 Anm. 815 ff.), ohne dass aber stets auch schon eine BS („feste Geschäftsein-

richtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“, § 12 AO) vorzuliegen braucht. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 verlangt Zugehörigkeit der angeschafften oder hergestellten WG zum AV einer inländ. „Betriebsstätte“; bloße Zugehörigkeit zu einem BV genügt danach nicht. Zur Übertragung der stillen Reserven, wenn der Stpfl. mehrere Betriebe besitzt, s. Anm. 142.

Inland: Siehe Anm. 120. Auch ein im Ausland befindliches WG kann zu einer inländ. BS gehören. Das Gesetz stellt nicht ausdrücklich darauf ab, wo sich das WG befindet, sondern wo sich die BS befindet. Trotzdem wird eine Übertragung auf im Ausland befindliche WG – in einer gegenüber dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 einschränkende Auslegung des Begriffs der inländ. BS – dann nicht begünstigt sein, wenn die stillen Reserven damit rechtl. der inländ. Besteuerung endgültig entzogen werden, da § 6b nur die Übertragbarkeit, nicht aber die StFreiheit stiller Reserven bezweckt. Es kommt darauf an, ob mit dem ausländ. Staat, in dem sich das WG der inländ. BS befindet, bereits ein DBA abgeschlossen worden ist, das dem ausländ. Staat das Besteuerungsrecht zuweist.

Die Übertragung ist nicht begünstigt, wenn dem ausländ. Staat aufgrund eines bereits abgeschlossenen DBA das Besteuerungsrecht zusteht. Der Ausschluss der Übertragung des Veräußerungsgewinns ergibt sich bereits aus Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 79).

Ob die Übertragung auch dann begünstigt ist, wenn mit dem ausländ. Staat noch kein DBA abgeschlossen worden ist, ist umstritten. Die FinVerw. verneint dies, weil nach der Rspr. des BFH der nachträgliche Abschluss eines DBA nicht zu einer Realisierung der stillen Reserven eines sich im Ausland befindlichen WG einer inländ. BS führt (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246). Eine Besteuerung der stillen Reserven sei daher bereits dann nicht mehr gesichert, wenn noch kein DBA abgeschlossen sei (BMF v. 8.5.1990 – IV B 2 - S 2139 - 47/90, BB 1990, 1028 = StEK EStG § 6b Nr. 47; allg. aufgehoben durch BMF v. 26.2.2007 – IV C 6 - O 1000/07/0018, 2007/0145039, BStBl. I 2007, 369). Diese Sichtweise ist uE nicht zutr., da sie vom Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nicht gedeckt ist (glA *Theil*, DB 1990, 1235; *Heger* in *KSM*, § 6b Rz. E 11 [6/2018]).

Einstweilen frei.

137

IV. Inländische Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4)

138

Zweck der Regelung: Ein bei der Veräußerung begünstigter WG entstandener Gewinn (Abs. 1 Satz 1) soll nicht zT fortgesteuert werden, sondern für Reinvestitionen zur Verfügung stehen. Diese Regelung setzt daher StPflicht des Veräußerungsgewinns im Inland voraus.

Steuerpflicht des Gewinns bedeutet nicht, dass infolge des Gewinns aus der Veräußerung des begünstigten WG tatsächlich ESt zu zahlen wäre, sondern nur, dass sich der Veräußerungsgewinn auf die Höhe des nach allgemeinen Grundsätzen stpfl. Gewinns auswirkt. Das ist zB auch dann der Fall, wenn der Veräußerungsgewinn durch Verluste im gleichen Betrieb, in anderen Betrieben oder in anderen Einkunftsarten ausgeglichen wird; er bleibt damit nicht „außer Ansatz“ (BFH v. 11.6.1980 – I R 253/78, BStBl. II 1980, 577). Dagegen scheidet ein Veräußerungsgewinn zB aus, soweit Freibeträge gelten (§§ 13 Abs. 3, 14 Satz 2, 14a Abs. 1 und 3, 16 Abs. 4, 18 Abs. 3 Satz 2; glA *Söffing*, FR 1972, 52; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*,

19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 24; s. auch Anm. 11) oder der Veräußerungsgewinn aufgrund eines DBA im Inland nicht besteuert wird.

139 Einstweilen frei.

140 V. Verfolgbarkeit in der Buchführung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5)

Rechtsentwicklung: Bis einschließlich VZ 1974 setzte Satz 1 Nr. 5 die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung voraus. Der Gesetzgeber fürchtete, dass anderenfalls die Anwendung des § 6b nicht ausreichend überwacht werden könne (BTDrucks. 4/2400, 64). Für Wj., die nach dem 31.12.1974 enden, ist Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht mehr Voraussetzung. Es genügt, dass der Stpfl. den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt (Nr. 1) und dass der Abzug oder die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können (Nr. 5).

Verfolgbarkeit in der Buchführung: Nach dem Wortlaut des Gesetzes brauchen nur der Abzug oder die Bildung und Auflösung der Rücklage verfolgbar zu sein, bei wörtlicher Auslegung also nur diese Buchungsvorgänge. Zweck der Regelung ist aber, dass sich die entsprechenden Vorgänge in der Buchführung verfolgen lassen (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 17). Zwar braucht der Sachverhalt nicht so dargestellt zu werden, wie es nach den handelsrechtl. GoB zu fordern ist. Satz 1 Nr. 5 will aber sicherstellen, dass nicht nur die Anwendung des § 6b, sondern auch die Berechtigung der Anwendung durch Darstellung der entsprechenden Vorgänge geprüft werden kann. Im Einzelnen bedeutet dies:

- ▶ *Beim Abzug im Jahr der Veräußerung* müssen sich Buchwert des veräußerten WG, Veräußerungskosten, Veräußerungspreis, AHK des Reinvestitionsguts und Höhe des Abzugs aus der Buchführung ergeben (R 6b.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2012). Veräußerungskosten, Veräußerungspreis und AHK des Reinvestitionsguts müssen sich bis zu den Belegen verfolgen lassen, denn die Buchführung umfasst auch die Belegführung. Ob im Übrigen die Buchführung des Stpfl. vollständig und fortlaufend ist, ist unerheblich.
- ▶ *Bei Bildung der Rücklage* muss in der Buchführung im Einzelnen nachgewiesen werden, bei welchen WG der in der Rücklage eingestellte Gewinn entstanden und auf welche WG er übertragen worden ist (R 6b.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2012).
- ▶ *Bei erfolgsneutraler Auflösung der Rücklage* durch Abzug von den AHK eines später angeschafften Reinvestitionsguts muss sich die Rücklage buchmäßig von ihrer Bildung bis zur Auflösung verfolgen lassen. Es muss außerdem nachgewiesen werden, wann die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst worden ist (R 6b.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2012).
- ▶ *Bei gewinnerhöhender Auflösung der Rücklage* muss sich das buchmäßige Schicksal der Rücklage bis zur Bildung zurückverfolgen lassen. Auch der Zeitpunkt der Auflösung der Rücklage muss nachvollzogen werden können (R 6b.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2012).
- ▶ *Eine zeitnahe Bilanzaufstellung* ist dagegen nicht erforderlich (FG Bremen v. 27.10.1994 – II 484/88, EFG 1995, 797, rkr.).
- ▶ *Bei Schätzung* fehlt regelmäßig die Verfolgbarkeit in der Buchführung. Deshalb ist im Wj. der Schätzung die Bildung einer Rücklage nicht zulässig (BFH v. 24.1.1990 – I R 152–153/85, BStBl. II 1990, 426; BFH v. 16.9.2008 – X B 42/08, BFH/NV 2008, 2055; auch H 6b.2 „Rücklagenbildung“ EStH 2014); s. auch Anm. 115.

- ▶ *Zwischenjahre zwischen dem Jahr der Bildung und dem Jahr der Auflösung der Rücklage* sind unbeachtlich. Die Vollschätzung in einem Zwischenjahr ist unschädlich, weil der Ausweis den Stpfl. für die auf die Rücklagenbildung folgenden Jahre bindet (s. Anm. 106).
- ▶ *Betriebsveräußerung*: Wenn der Stpfl. den Betrieb veräußert und infolgedessen keine Buchführung mehr besitzt und wenn er die stillen Reserven nicht sogleich auf WG eines anderen Betriebs überträgt, muss nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können. Dazu genügt aber ein Blatt Papier mit einer Bilanz (Nds. FG v. 12.9.1979 – IX 142/79 A, EFG 1980, 117, rkr.), auf deren Passivseite die Rücklage und auf deren Aktivseite der gleiche Betrag als negatives Kapital steht, wenn der Stpfl. nicht andere Aktivwerte, insbes. ein Bankkonto mit dem Erlös, ausweist.

Andere Möglichkeiten des Nachweises bestehen nicht; dies entspricht der Rechtslage bei anderen Rücklagen (§ 6d Abs. 3, § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 3). Insbesondere ist nicht wie bei Bewertungsfreiheiten ein besonderes Verzeichnis zugelassen (im Gegensatz zu § 7a Abs. 8 Satz 1).

Rechtsfolgen bei Nichtverfolgbarkeit: Abzug (nach Abs. 1) und Bildung der Rücklage (Abs. 3) sind rückwirkend zu versagen (s. FinAussch., BTDrucks. 7/21 80, 17); bestandskräftige Veranlagungen sind gem. § 175 Satz 1 Nr. 2 AO zu berichtigen (glA *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 272 [8/2016]). Das gilt auch, wenn zwar die Bildung, nicht aber die Auflösung einer Rücklage in der Buchführung verfolgt werden kann. Denn Voraussetzung für die Anwendung der Abs. 1 und 3 ist, dass die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Abs. 3 in der Buchführung verfolgt werden können. Bildung und Auflösung sind kumulative Tatbestandsmerkmale.

Die Sechsjahresfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist in Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 nicht genannt; dh., der Stpfl. braucht nur glaubhaft zu machen, dass diese Voraussetzung erfüllt ist.

Einstweilen frei.

141

VI. Ausschluss der Übertragung stiller Reserven aus einem Gewerbebetrieb in einen Betrieb iSd. § 13 oder § 18 (Abs. 4 Satz 2)

142

Abs. 4 Satz 2 schließt die Übertragung stiller Reserven, die in einem Gewerbebetrieb gebildet wurden, auf einen land- und forstw. Betrieb oder einen Betrieb selbständiger Tätigkeit aus.

Bedeutung des Abs. 4 Satz 2: Hat der Stpfl. mehrere Betriebe, so ist estl. gegen eine Übertragung der stillen Reserven von einem auf einen anderen Betrieb nichts einzuwenden (s. Anm. 46). Sie sollen aber auch nicht der GewSt entzogen werden. Abs. 4 Satz 2 will verhindern, dass gewerbliche Gewinne auf WG übertragen werden, die sich in einem land- und forstw. BV oder einem Betrieb selbständiger Tätigkeit befinden, weil diese Gewinne endgültig der GewSt entzogen würden (BTDrucks. 4/2400, 64). Allerdings lässt sich aus Abs. 4 Satz 2 kein allgemeiner gewestrechtl. Ersatzrealisierungstatbestand herleiten. Aus diesem Grund ist die Übertragung der Rücklage auf einen von der GewSt befreiten Stpfl. möglich (glA *Bernhard*, DB 1995, 1681); s. ferner Anm. 170 „Betriebsverpachtung“.

Teleologische Reduktion des Abs. 4 Satz 2: Der Zweck der Vorschrift, die gewestl. Erfassung von Gewinnen aus der Veräußerung von WG eines Gewerbebetriebs zu si-

chern, lässt die Übertragung stiller Reserven auf einen land- und forstw. Betrieb oder einen Betrieb selbständiger Tätigkeit dann zu, wenn es um die Übertragung eines Veräußerungsgewinns geht, der nicht der GewSt unterliegt (glA Kanzler, FS Beisse, 1997, 251 [261 f.]; *Dißars* in *Lademann*, § 6b Rz. 155 [10/2018]). Hieraus folgt im Einzelnen:

- ▶ *Bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs* können die stillen Reserven nur auf WG eines Gewerbebetriebs des Stpfl. übertragen werden (zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 34). Der Stpfl. kann die stillen Reserven nicht auf ein WG seines land- oder forstw. Betriebs oder seiner selbständigen Arbeit übertragen. Allerdings steht dem Stpfl. die Möglichkeit offen, die stillen Reserven durch eine Überführung des WG nach § 6 Abs. 5 in ein anderes BV zu übertragen. Die Besteuerung der stillen Reserven ist iSv. § 6 Abs. 5 auch dann gesichert, wenn das WG aus einem gewerblichen BV in ein land- und forstw. BV oder in einen Betrieb selbständiger Tätigkeit übertragen wird (glA *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 273 [8/2016]).
- ▶ *Bei Grundstücksunternehmen*, deren Gewerbeertrag antragsgemäß nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 4 GewStG nicht zur GewSt herangezogen wird, greift Abs. 4 Satz 2 nicht ein, denn diese Unternehmen bleiben Gewerbetreibende und sind im Übrigen gewstpfl. (glA *Dißars* in *Lademann*, § 6b Rz. 154a [10/2018]).
- ▶ *Bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs* unterliegt der erzielte Gewinn grds. nicht der GewSt, es sei denn, § 7 Abs. 1 Satz 2 GewStG greift ein (s. § 16 Anm. 40). Demnach kann der gewstfreie Veräußerungsgewinn auf WG in einem land- und forstw. Betrieb oder einen Betrieb iSd. § 18 übertragen werden (BFH v. 30.8.2012 – IV R 28/09, BStBl. II 2012, 877; dazu *Kanzler*, FR 2013, 229).
- ▶ *Verkauft der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter eines verpachteten Gewerbebetriebs*, dessen Aufgabe der Stpfl. nicht erklärt hat, findet Abs. 4 Satz 2 keine Anwendung, denn auch Gewinne aus dem verpachteten Gewerbebetrieb unterliegen nicht der GewSt (*Dißars* in *Lademann*, § 6b Rz. 155 [10/2018]).

143 Einstweilen frei.

144 G. Erläuterungen zu Abs. 5: Übertragung des Veräußerungsgewinns auf den Buchwert vorgezogener Investitionen

Mit der Erweiterung auf die Begünstigung vorgezogener Investitionen in Abs. 1 Satz 1 wurde auch Abs. 5 durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) eingeführt. Die Vorschrift regelt die technische Durchführung der Übertragung stiller Reserven auf WG, die bereits im Wj. vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind. In diesem Fall ist nur ein Abzug möglich. Der Stpfl. kann den Veräußerungsgewinn aber auch teilweise in eine Rücklage stellen, um sie auf ein weiteres Reinvestitionsgut zu übertragen. Im Fall der vorgezogenen Anschaffung ist der bei der Veräußerung erzielte Gewinn nicht von den AHK des Reinvestitionsguts abzuziehen, sondern vom Buchwert des Reinvestitionsguts am Schluss des Wj. der Anschaffung oder Herstellung. In diesem Fall sind also zusätzlich AfA und sonstige Abschreibungen des Vorjahres abzusetzen. Wenn die höchstmöglichen Abschreibungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung ausgeschöpft werden sollen, muss die Investition im Wj. vor der Ver-

äußerung erfolgen (*Kanzler in Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rz. 63 [4/2019]).

Einstweilen frei

145

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Gewinnübertragung

I. Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung oder § 6 Abs. 2 und 2a (Abs. 6 Satz 1)

146

Der Abzug nach Abs. 1 oder Abs. 3 erfolgt von den AHK des Reinvestitionsguts. Aktiviert bleibt allenfalls ein Restbetrag. Abs. 6 regelt das Verhältnis des § 6b zu denjenigen Vorschriften, die an die Höhe der AHK eines WG Rechtsfolgen knüpfen. Nach Abs. 6 Satz 1 tritt infolge des Abzugs nach Abs. 1 oder Abs. 3 im Wj. des Abzugs für die AfA oder AfS sowie für § 6 Abs. 2 oder 2a an die Stelle der AHK der durch den Abzug verminderte Betrag.

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung: Wenn das Reinvestitionsgut abnutzbar ist, mindert der Abzug die Bemessungsgrundlage der AfA oder AfS. Das gilt schon für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung, da die Absetzung gem. § 6b unmittelbar von den AHK, nicht von den um die AfA des Jahres der Anschaffung oder Herstellung gekürzten AHK vorgenommen wird und (nur) die um den Abzug verminderten AHK als AHK gelten. Dies führt zu geringeren Absetzungsbeträgen (glA *Heger* in *KSM*, § 6b Rz. G 1 [8/2010]).

Teilwertabschreibung: Eine Teilwertabschreibung ist nur dann möglich, wenn der Teilwert nach der Übertragung der stillen Reserven am Bilanzstichtag unter dem verbleibenden Betrag liegt (BFH v. 5.2.1981 – IV R 87/77, BStBl. II 1981, 432, zur Vorläuferregelung von R 6.6 EStR 2012; zur Teilwertabschreibung s. auch § 6 Anm. 400 ff.).

Teilwertzuschreibung: Die Höchstgrenze für die Zuschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sind die um die Abzüge nach Abs. 1 oder Abs. 3 geminderten AHK (s. Anm. 52 und § 6 Anm. 473; *Heger* in *KSM*, § 6b Rz. G 1 [6/2018]: Tatsächliche AK ohne Abzüge nach Abs. 1 oder Abs. 3).

Geringwertige Wirtschaftsgüter: Betragen die AHK eines WG nach dem Abzug nach Abs. 1 oder Abs. 3 nicht mehr als 150 €, so kann nach § 6 Abs. 2 der Restbetrag sofort abgesetzt werden, weil für § 6 Abs. 2 der nach dem Abzug verbleibende Betrag maßgeblich ist (R 6.13 Abs. 2 Nr. 1 EStR 2012; s. auch § 6 Anm. 1020).

Betragen die AHK eines WG nach dem Abzug nach Abs. 1 oder Abs. 3 mehr als 150 €, aber nicht mehr als 410 €, so kann entweder ein Sofortabzug nach § 6 Abs. 2 erfolgen oder das WG nach § 6 Abs. 2a in einen Sammelposten eingestellt werden. Betragen nach dem Abzug nach Abs. 1 oder Abs. 3 die AHK eines WG mehr als 410 €, aber nicht mehr als 1000 €, kann nach § 6 Abs. 2a ein Sammelposten gebildet werden (zu den Wahlrechten BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001, DStR 2010, 2034). Auch insoweit ist der nach dem Abzug verbleibende Betrag maßgeblich. Im Fall der vorgezogenen Anschaffung oder Herstellung ist dies jedoch nicht möglich, da § 6 Abs. 2 nur im Wj. der Anschaffung oder Herstellung angewendet werden kann (auch BTDrucks. 11/5970, 37; *Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx*, 5. Aufl. 2020, § 6b Rz. 211).

147 **II. Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung von Gebäuden (Abs. 6 Satz 2)**

Nach Abs. 6 Satz 2 sind in den Fällen der Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 die um den Abzugsbetrag nach Abs. 1 oder Abs. 3 geminderten AHK maßgeblich. Daher ist ab dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes die AfA-Bemessungsgrundlage der Betrag, der sich nach der Kürzung nach Abs. 1 oder Abs. 3 ergibt (*Schoor*, FR 1997, 251). Dies gilt sowohl bei einer Anschaffung oder Herstellung im Wj. der Veräußerung als auch bei einer Anschaffung oder Herstellung im vorangegangenen Wj. (s. hierzu das Beispiel bei *Difbars in Lademann*, § 6b Rz. 156c [10/2018]).

148 Einstweilen frei.

I. Erläuterungen zu Abs. 7: Gewinnzuschlag

149 **I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Gewinnzuschlags**

Rechtsentwicklung: Abs. 7 wurde durch das Zweite HaushaltsstrukturG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1981, 235) eingefügt und galt für Wj., die nach dem 31.12.1981 endeten. Die Einführung zu diesem Zeitpunkt stellte keine unzulässige echte Rückwirkung dar (BFH v. 2.9.1992 – XI R 31/91, BStBl. II 1993, 151). Durch das WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505) wurde Abs. 7 neu gefasst. Damit ist klargestellt, dass eine Verzinsung bei fehlender Gewinnübertragung unabhängig davon ist, aus welchem Grund die Rücklage aufgelöst worden ist. Deshalb greift Abs. 7 auch bei vorzeitiger freiwilliger Auflösung der Rücklage ein (die FinVerw. war bis dahin aA, R 41b Abs. 6 EStR 1987, str., s. *Siegel*, DB 1983, 53, mwN).

Wirtschaftlich trägt der Gewinnzuschlag dem Umstand Rechnung, dass der Stpfl., der die stille Reserve nicht überträgt, sondern eine nach § 6b begünstigte Rücklage gewinnerhöhend auflöst, nur eine Steuerstundung erwirkt hat, was nicht förderungswürdig ist (BTDrucks. 9/842, 66). Damit dient der Gewinnzuschlag der Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Rücklage. Zur Vereinfachung wird der Zinsvorteil typisierend durch einen Gewinnzuschlag berücksichtigt.

II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 7

150 **1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7**

Voraussetzung des Zuschlags gem. Abs. 7 ist eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage, ohne dass ein entsprechender Betrag nach Abs. 3 abgezogen wird. Dies ist der Fall, wenn die Rücklage am Schluss des vierten bzw. sechsten auf ihre Bildung folgenden Wj. noch vorhanden ist, oder wenn die Rücklage freiwillig vorzeitig aufgelöst wird (s. hierzu Anm. 106). Anders als nach der bis einschließlich des VZ 1989 geltenden Fassung ergibt sich aus dem Wortlaut des Abs. 7 nunmehr eindeutig, dass der Gewinnzuschlag auch bei vorzeitiger freiwilliger Auflösung entsteht (glA *Schießl* in *Blümich*, § 6b Rz. 302 [6/2017]; *Difbars* in *Lademann*, § 6b Rz. 172f [10/2018]). Nach dem Gesetzeswortlaut („soweit“) ist auch die teilweise (zwangsweise oder freiwillige) Auflösung der Rücklage zuschlagspflichtig.

2. Rechtsfolgen des Abs. 7

151

Als Rechtsfolge der unterbliebenen Reinvestition sieht Abs. 7 vor, dass der Gewinn des Wj., in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wj., in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen ist.

Die Gewinnerhöhung kann nicht in der StBil. erfolgen, da eine Gegenbuchung fehlt (eine tatsächliche Gewinnerhöhung ist nicht eingetreten) (glA *Schießl in Blümich*, § 6b Rz. 301 [6/2017]). Sie ist erst bei der ESt-, Gewinnfeststellungs- oder KStErklärung den Einkünften hinzuzusetzen.

„**Volles**“ **Wirtschaftsjahr**: Die Formulierung „für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat“ in Abs. 7 soll ausschließen, dass ein Zuschlag auch für das Wj. erhoben wird, in dem die Veräußerung erfolgte und die Rücklage erstmals gebildet wurde (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290). Die Rücklage hat auch dann während des ganzen Wj. bestanden, wenn sie buchungs-technisch bereits während des laufenden Wj. aufgelöst worden ist (BFH v. 26.10.1989 – IV R 83/88, BStBl. II 1990, 290; s. auch H 6b.2 „Gewinnzuschlag“ EStH 2014). Dagegen fällt der Gewinnzuschlag für das Jahr der Bildung der Rücklage nicht an, wenn die Veräußerung mit dem Beginn des Wj. zusammenfällt (FG Ba.-Württ. v. 26.9.1991 – 10 K 77/87, EFG 1992, 178, rkr.).

Rumpfwirtschaftsjahr als volles Wirtschaftsjahr: Ein „volles Wirtschaftsjahr“ ist auch ein Rumpfwj, denn es ist ein „Wirtschaftsjahr“ und nicht nur der Teil eines Wj. (FG Hamb. v. 24.10.1991 – I 73/89, EFG 1992, 319, rkr.; FG Münster v. 17.11.2000 – 2 K 7511/97 E, EFG 2001, 350, rkr.). Die Ansicht, die aufgrund zweckgerichteter Auslegung von einer Verzinsung iHv. 0,5 % pro Monat ausgeht (*Siegel*, DB 1983, 53; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 88; *Kanzler* in *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31 Rz. 76 [4/2019]), mag sachgerecht sein, findet im Gesetz aber keine Stütze (FG Münster v. 17.11.2000 – 2 K 7511/97 E, EFG 2001, 350, rkr.; Nds. FG v. 24.5.2006 – 2 K 14/05, EFG 2006, 1732, rkr.; glA *Eversloh* in *B/B*, § 6b Rz. 246 und 303 [8/2016]).

Gewerbesteuerpflicht des Gewinnzuschlags: Der Gewinnzuschlag unterliegt auch in den Fällen der erweiterten Kürzung der GewSt, weil § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG den Gewinnzuschlag nicht erfasst (BFH v. 13.3.2000 – I R 17/99, BStBl. II 2001, 251).

Die Unmöglichkeit einer beabsichtigten Reinvestition schließt den Zwang zur Auflösung der Rücklage nach Fristablauf nicht aus (s. Anm. 96) und steht daher auch der Vornahme des Gewinnzuschlags nach Abs. 7 nicht entgegen, weil der Zinszuschlag keinen Strafcharakter hat (aA *Zeitler*, BB 1982, 283). Der Gewinnzuschlag soll lediglich den Zinsvorteil ausgleichen, den der Stpfl. durch die Steuerstundung aufgrund der Rücklagenbildung erzielt hat (s. Anm. 149).

Einstweilen frei.

152

J. Erläuterungen zu Abs. 8: Besondere Fristen bei Übertragung für städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen

153

Durch Abs. 8 werden die Übertragungsfristen des Abs. 3 Sätze 3 ff. für städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen von vier auf sieben und von sechs auf neun Jahre verlängert und die Besitzzeit von sechs auf zwei Jahre verkürzt.

Bedeutung und Rechtsentwicklung der Sonderregelung: Abs. 8 bezweckt die Erleichterung der Anwendung des § 6b, um städtebauliche Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen zu fördern. Die Regelung des Abs. 8 befand sich früher in § 82 StädtebaufördG; sie wurde – anlässlich der Aufgabe dieses Gesetzes im BauGB – inhaltlich in den neu eingefügten Abs. 8 übernommen (Art. 2 Nr. 15 Gesetz über das Baugesetzbuch v. 8.12.1986, BGBl. I 1986, 2191; BStBl. I 1987, 95).

Begünstigte Veräußerungen sind Veräußerungen aller WG, die in Abs. 1 Satz 1 genannt werden (Abs. 8 Satz 1), wenn die Übertragung an einen Erwerber erfolgt, der in Abs. 8 Satz 2 aufgeführt ist, und wenn die Reinvestition zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungsmaßnahmen iSv. §§ 136–164 BauGB oder städtebaulichen Entwicklungsmaßnahmen iSv. §§ 165–171 BauGB (Abs. 8 Satz 1) erfolgt. Schließlich muss dieser Zweck nach Abs. 9 von der nach Landesrecht zuständigen Behörde bescheinigt worden sein (s. Anm. 155).

Erwerber können nur Gebietskörperschaften, Gemeindeverbände, Verbände iSv. § 166 Abs. 4 BauGB, Planungsverbände nach § 205 BauGB, Sanierungsträger nach § 157 BauGB, Entwicklungsträger nach § 167 BauGB sowie Erwerber sein, die städtebauliche Sanierungsmaßnahmen als Eigentümer selbst durchführen (§ 147 Abs. 2 und § 148 Abs. 1 BauGB).

Begünstigte Reinvestitionsgüter sind die im Abs. 1 Satz 2 angegebenen WG. Ein Zusammenhang der Reinvestitionen mit städtebaulichen Maßnahmen wird nicht verlangt.

Verlängerung der Reinvestitionsfristen und Verkürzung der Besitzzeit: Die Reinvestitionsfrist von vier Jahren (Abs. 3 Sätze 2 und 5) verlängert sich auf sieben Jahre, die Frist von sechs Jahren (Abs. 3 Sätze 3 und 5) auf neun Jahre (Abs. 8 Satz 1 Nr. 1). Die Zugehörigkeit der veräußerten WG zum AV braucht statt sechs Jahre (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) nur zwei Jahre betragen zu haben, weil der Anlass der Veräußerung überraschend eintreten kann (Abs. 8 Satz 1 Nr. 2).

Konkurrenz zur Rücklage für Ersatzbeschaffung: Erfolgt die Übertragung infolge behördlichen Zwangs, so können sowohl § 6b als auch R 6.6 EStR 2012 (s. § 5 Anm. 659) anwendbar sein. Zum Wahlrecht s. Anm. 15.

154 Einstweilen frei.

155 K. Erläuterungen zu Abs. 9: Bescheinigung bei Übertragung iSd. Abs. 8

Nach Abs. 9 ist Abs. 8 nur anzuwenden, wenn die nach Landesrecht zuständige Behörde bescheinigt, dass die Übertragung der WG zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen an einen der in Abs. 8 Satz 2 bezeichneten Erwerber erfolgt. Durch das Bescheinigungsverfahren soll eine Pflicht der FinVerw. zur Prüfung der erwähnten Umstände vermieden werden.

Rechtsentwicklung: In Abs. 9 wurde die Regelung des § 83 Abs. 2 Buchst. d StädtebaufördG inhaltlich mW ab 1.7.1987 übernommen; s. auch Anm. 153.

Zuständige Behörde ist nach dem BauGB die für die städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen zuständige Gemeinde (OFD Kiel v. 14.2.2000, StEK EStG § 6b Nr. 70 = DStR 2000, 777).

Rechtliche Bedeutung der Bescheinigung: Die Bescheinigung nach Abs. 9 ist Grundlagenbescheid iSv. §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (FG Sachs.-Anh. v. 24.7.2001 – 3 V 15/01, EFG 2001, 1358, rkr.). Daher darf die FinVerw. nicht mehr in eigener Zuständigkeit prüfen, ob die Übertragung des WG zum Zweck der Vorbereitung oder Durchführung von städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen übertragen wurde. Die FinVerw. ist insoweit an die Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen Behörde gebunden.

Rechtsbehelfe im Bescheinigungsverfahren: Die Versagung der Bescheinigung ist kein Akt des Steuerverfahrens und daher nur im Verwaltungsrechtsweg angreifbar (glA *Eversloh in B/B*, § 6b Rz. 304 [8/2016]; *Jachmann-Michel in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 35). Einwendungen gegen eine erteilte Bescheinigung sind im Verwaltungsverfahren vorzubringen, weil es sich um einen Grundlagenbescheid handelt. Die Bindung der FinBeh. ist im stl. Rechtsbehelfsverfahren und im Finanzrechtsweg durchzusetzen.

Einstweilen frei.

156–157

L. Erläuterungen zu Abs. 10: Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Schrifttum: *Förster*, Die steuerneutrale Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen, DStR 2001, 1913; *Rödler/Schumacher*, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1634; *Hartmann/Meyer*, Die Bildung von § 6b-Rücklagen nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, Inf. 2002, 141; *Kanzler*, Die Reinvestitionsvergünstigung des § 6b EStG idF des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, FR 2002, 117; *Korn/Strahl*, Reinvestitionsrücklage nach § 6b als Gestaltungsoption bei Umstrukturierungen, Stbg 2002, 300; *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002, Beilage 1; *Strahl*, Die Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch eine Personenunternehmung, KÖSDI 2002, 13145; *Cordes*, Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Personengesellschaften und § 6b EStG, StBp. 2003, 113; *Neumayer*, Höchstbetrag des § 6b Abs. 10 EStG bei Mitunternehmerschaften, EStB 2003, 274; *Siebrasse/Weber*, Alte Besen kehren doch gut: § 6b EStG im Zeitablauf, StB 2004, 287.

I. Gewinnübertragung bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Abs. 10 Satz 1)

1. Begünstigter Steuerpflichtiger

158

Der Begünstigungstatbestand des Abs. 10 Satz 1 ist enger als der von Abs. 1, der über die Verweisung des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch auf Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 KStG anwendbar ist.

Steuerpflichtige iSv. Abs. 10 Satz 1 sind nur (unbeschränkt oder beschränkt stpfl.) natürliche Personen. Steuerpflichtige, die Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind, werden von der Begünstigung ausgenommen. Ausgeschlossen sind ferner nach Abs. 10 Satz 10 Gesamtvermögen von PersGes. oder Gemeinschaften, soweit an diesen KapGes. beteiligt sind (s. Anm. 168). Wegen der StBefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG bedarf es der Rücklagenbildung für die Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen nicht. Diese

StBefreiung war ja der Grund für die Schaffung des Abs. 10 (s. BTDrucks. 14/6882, 33; zust. *Strahl*, FR 2001, 1154).

159 2. Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Der Veräußerungsbegriff des Abs. 10 Satz 1 ist mit dem in Abs. 1 verwendeten Begriff identisch, allerdings ist der Kreis der begünstigten WG weiter eingeschränkt.

Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung der von der Vorschrift erfassten WG auf einen anderen Rechtsträger (s. näher Anm. 30). Abs. 10 gilt für Veräußerungen, die nach dem 31.12.2001 vorgenommen worden sind (§ 52 Abs. 18a Satz 1).

Anteile an Kapitalgesellschaften: Der Begriff „Anteile an Kapitalgesellschaften“ ist mit dem in § 17 Abs. 1 Satz 3 verwendeten Begriff identisch (BFH v. 28.1.1976 – IV R 209/74, BStBl. II 1976, 288; auch *Korn/Strahl*, Stbg 2002, 300). Danach sind Anteile an einer KapGes. Aktien, Anteile an einer GmbH, Genussscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Ähnliche Beteiligungen sind insbes. Anteile an einer Vorgesellschaft und an ausländ. Recht unterliegenden Gesellschaften, soweit diese im „Typenvergleich“ deutschen KapGes. entsprechen. Nicht erfasst vom Begriff „ähnliche Beteiligungen“ werden festverzinsliche Wertpapiere, Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit, Stiftungen und sonstigen juristischen Personen des Privatrechts sowie sonstige typische oder atypische Beteiligungen (s. *Siebrasse/Weber*, StB 2004, 287; s. auch § 17 Anm. 145 ff.).

Begünstigt ist die Veräußerung von Anteilen sowohl an inländ. als auch an ausländ. KapGes., weil Abs. 10 lediglich von KapGes. spricht (glA *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 38).

Gewinn aus Veräußerung ist entsprechend dem des Abs. 1 „bei der Veräußerung entstandenen Gewinns“ zu verstehen. Gewinn ist nach Abs. 10 Satz 4 iVm. Abs. 2 Satz 1 der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem die Anteile im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wären (s. Anm. 82).

160 3. Rechtsfolgen des Abs. 10 Satz 1: Gewinnübertragung bis 500 000 €

Bei Vorliegen der Voraussetzungen gewährt Abs. 10 Satz 1 das Wahlrecht, die Veräußerungsgewinne bis zu einem Betrag von 500 000 € ganz oder teilweise auf begünstigte Reinvestitionsgüter zu übertragen.

Gewinnübertragung auf begünstigte Reinvestitionsgüter: Der Stpfl. kann den Gewinn auf die AK von Anteilen an KapGes. auf die AHK von abnutzbaren beweglichen WG oder auf die AHK von Gebäuden übertragen. Eine Übertragung auf Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden mit dazugehörigem Grund und Boden sowie auf Binnenschiffe ist anders als in Abs. 1 nicht zulässig. Auch immaterielle WG sind nicht begünstigt (BFH v. 22.5.1978 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634). Nicht begünstigt sind schließlich Erweiterungen, Ausbauten und Umbauten von Gebäuden iSv. Abs. 1 Satz 3, weil Abs. 10 Satz 4 keine Verweisung auf Abs. 1 enthält.

Höhe der übertragbaren Gewinne: Die Veräußerungsgewinne sind nur bis zu einem Betrag von 500 000 € übertragbar. Damit ist erstmals eine betragsmäßig absolute Grenze in § 6b eingefügt worden, ohne dass gesetzlich geregelt ist, ob diese

Grenze je Veräußerungsvorgang oder je Wj. anzuwenden ist. Aufgrund der Bezugnahme auf das Wj. der Veräußerung ist davon auszugehen, dass es sich um einen Jahreshöchstbetrag handelt, so dass Gewinne aus (verschiedenen) Anteilsveräußerungen im Jahr begünstigt sind, bis dieser Höchstbetrag erreicht wird (glA *Strahl*, KÖSDI 2002, 13145). Der Jahreshöchstbetrag lebt in jedem Wj. erneut auf (*Hartmann/Meyer*, Inf. 2002, 141). Würde diese Grenze demgegenüber als Vorgangshöchstbetrag verstanden, so könnte sie durch die Aufspaltung eines Gesamtvorgangs in Einzelvorgänge umgangen werden.

Aus dem Wortlaut des Abs. 10 Satz 1 ergibt sich nicht eindeutig, ob es sich bei den übertragbaren Gewinnen aus Beteiligungsverkäufen um solche vor oder nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens handelt. Die Höchstbetragsregelung ist nach der inneren Systematik von Abs. 10 so zu verstehen, dass Gewinne bis zur Höhe von 500 000 € aus Beteiligungsveräußerungen vor Anwendung des Teileinkünfteverfahrens übertragbar sind, so dass stpfl. Einkünfte von höchstens 300 000 € im Wj. durch Reinvestition oder Rücklagenbildung neutralisiert werden können (glA *Strahl*, KÖSDI 2002, 13145; aA *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 20). Gewinn und Höchstbetrag sind ohne USt zu berechnen (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 98).

Übertragung auf Anschaffungs- und Herstellungskosten: Von den AHK der Reinvestitionsgüter kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abgezogen werden. Nach dem Wortlaut von Abs. 10 Satz 2 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) war ein Abzug von den HK nicht möglich (krit. hierzu *Kanzler*, FR 2002, 117). Durch das Fünfte StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) wurde eine Übertragung auf die HK in Satz 1 wie auch in Satz 2 ermöglicht.

- ▶ *Bemessung der Anschaffungs- und Herstellungskosten:* Anschaffen ist der Erwerb eines bestehenden WG von einem Dritten (s. § 6 Anm. 163). Zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 180. Herstellen bedeutet das Schaffen eines noch nicht vorhandenen WG (s. § 6 Anm. 165 ff.). Zum Begriff der HK s. § 6 Anm. 225.
- ▶ *Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten:* Nachträgliche AHK sind wie bei Abs. 1 nur soweit begünstigt, als sie im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des WG anfallen (s. Anm. 58).
- ▶ *Höchstbetragsregelung bei Personengesellschaften:* Bei der Veräußerung von Gesamthandsvermögen von PersGes. ist wegen der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise die Höchstbetragsregelung je Gesellschafter anzuwenden (s. R 6b.2 Abs. 12 EStR 2012; OFD Frankfurt v. 1.9.2003, StEK EStG § 6b Nr. 76 = DB 2003, 2446; ebenso *Hartmann/Meyer*, Inf. 2002, 141).
- ▶ *Überschießende Gewinnanteile:* Soweit die Veräußerungsgewinne die absolute Grenze des § 6b übersteigen, greifen die allgemeinen Besteuerungsfolgen ein, dh., es erfolgt insoweit eine Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren.
- ▶ *Abweichendes Wirtschaftsjahr:* Bei abweichendem Wj. sind Gewinn und Höchstbetrag gem. § 4a dem jeweiligen VZ zuzuordnen (hierzu H 6b.2 EStH 2014).

Frist zur Gewinnübertragung: Die Gewinnübertragung muss innerhalb bestimmter Reinvestitionsfristen erfolgen.

- ▶ *Gewinnübertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften oder bewegliche Wirtschaftsgüter:* Bei der Übertragung auf Anteile an KapGes. und abnutzbare bewegliche WG muss die Reinvestition innerhalb der folgenden zwei Wj. erfol-

gen. Die Rücklage kann bis zum Ablauf des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wj. beibehalten werden.

- ▶ *Gewinnübertragung auf Gebäude*: Bei der Übertragung auf Gebäude muss die Reinvestition innerhalb der folgenden vier Wj. erfolgen. Eine Rücklage kann daher bis zum Ablauf des vierten auf ihre Bildung folgenden Wj. beibehalten werden.
- ▶ *Rumpfwirtschaftsjahr*: Das Abstellen auf die Wj. bewirkt, dass die Bildung von Rumpfwj. die Reinvestitionsfrist verkürzt (FG Bremen v. 30.6.1994 – 1 90 130 K 1, EFG 1995, 471, rkr.; s. auch § 4a Anm. 50).

Fristberechnung: Siehe Anm. 97.

161 II. Gewinnübertragung auf Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter (Abs. 10 Satz 2)

Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG übertragen, kann ein Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen und nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 stbefreiten Betrags von den AHK für Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG abgezogen werden. Folglich ist nur der nach dem Teileinkünfteverfahren stpfl. verbleibende Teil des Veräußerungsgewinns auf die AHK übertragbar.

Demgegenüber erfolgt bei einer Rücklagenbildung gem. Satz 5 die Übertragung in voller Höhe. Dies ist folgerichtig, da bei einer späteren Rücklagenauflösung das Teileinkünfteverfahren greift, während bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven, insbes. im Rahmen einer Veräußerung dieser Reinvestitionsgüter, der volle Gewinn steuerwirksam erfasst wird.

Nach der Höchstbetragsregelung können daher von den AHK begünstigter Gebäude oder abnutzbarer beweglicher WG im Wj. maximal 300 000 € abgezogen werden (s. *Strahl*, KÖSDI 2002, 13145; aA *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 20).

162 III. Gewinnübertragung auf Anteile an Kapitalgesellschaften (Abs. 10 Satz 3)

Wird der Gewinn im Jahr der Veräußerung auf Anteile an KapGes. übertragen, mindern sich die AK der Anteile an KapGes. in Höhe des Veräußerungsgewinns einschließlich des nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 stbefreiten Betrags.

Folglich kann ein Betrag bis zur Höhe des gesamten bei der Veräußerung entstandenen Gewinns übertragen werden, dh. einschließlich des nach dem Teileinkünfteverfahren stfrei bleibenden Betrags. Dies ist sachgerecht, da bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen einer Veräußerung dieser Reinvestitionsgüter wiederum das Teileinkünfteverfahren greift, denn wenn nicht der gesamte Veräußerungsgewinn übertragen werden würde, würden sich die AK der neu angeschafften Anteile an KapGes. lediglich um den stpfl. Veräußerungsgewinn mindern. Dies hätte zur Folge, dass die AK entsprechend höher und der später endgültig zu versteuernde Veräußerungsgewinn entsprechend niedriger wäre, so dass es zu einer doppelten Inanspruchnahme des Teileinkünfteverfahrens käme.

Demnach können aufgrund der Höchstbetragsregelung von den AK von Anteilen an KapGes. im Wj. maximal 500 000 € abgezogen werden (dh. Abzug von 300 000 € stpfl. und 200 000 € stfreiem Veräußerungsgewinn; s. *Strahl*, KÖSDI 2002, 13145).

IV. Verweis auf vorangehende Absätze (Abs. 10 Satz 4)

163

Abs. 10 Satz 4 verweist auf vorangehende Absätze. Hieraus ergeben sich weitere Anforderungen für den Begünstigungstatbestand des Abs. 10.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5: Der Stpfl. muss seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln (Satz 4 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1). Für Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder nach Durchschnittssätzen gem. § 13a ermitteln, gilt § 6b über die Verweisung des § 6c Abs. 1 Satz 1 (BMF v. 14.10.2002 – IV A 6 - S 2139 - 11/02, StEK EStG § 6b Nr. 73).

Sechsjährige Zugehörigkeit der veräußerten Anteile zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte: Die veräußerten Anteile müssen im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum AV einer inländ. BS gehört haben (Abs. 10 Satz 4 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; krit. hierzu *Förster*, DStR 2001, 1913; *Strahl*, KÖSDI 2002, 13145). Da § 6b eine personenbezogene Begünstigung ist (s. Anm. 24), müssen die Anteile zum BV gerade dem veräußernden Stpfl. gehört haben (s. Anm. 122). Bei Mitunternehmenschaften ist die Vorbesitzregelung gesellschaftsbezogener Anteile zu verstehen, so dass die Sechsjahresfrist in der Person des einzelnen Mitunternehmers erfüllt sein muss und für jeden Mitunternehmer getrennt zu beurteilen ist (s. Anm. 122). Zum Begriff der inländ. BS s. Anm. 120. Anteile an Kapitalgesellschaften, die durch eine Einbringung i.S.v. § 20 UmwStG erworben worden sind, können nicht im Sinne der Sechsjahresfrist als mit den eingebrachten WG identisch angesehen werden. Die Frist nach Abs. 4 iVm. Abs. 10 beginnt daher erst ab dem Einbringungszeitpunkt zu laufen (glA *Orth*, DStR 2011, 1541). Zur Zugehörigkeit zum AV s. Anm. 118. Eigene Anteile einer KapGes. gehören regelmäßig zum UV der KapGes. (s. OFD Frankfurt v. 27.3.1995 – S 2139 A - 18 - St II 21, StEK EStG § 6b Nr. 62 = FR 1995, 484).

Zur Berechnung der Sechsjahresfrist s. Anm. 133. Auch im Anwendungsbereich von Abs. 10 ist die Anrechnung von Besitzzeiten möglich.

Zugehörigkeit der Reinvestitionsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte: Die Reinvestitionsgüter müssen zum AV einer inländ. BS gehören (Abs. 10 Satz 4 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3; s. hierzu Anm. 136). Ist dies der Fall, sind auch bewegliche WG, die im Ausland verwendet werden, oder im Ausland belegene Gebäude begünstigte Reinvestitionsgüter (s. Anm. 121). Etwas anderes gilt nur, wenn Deutschland aufgrund eines DBA das Besteuerungsrecht verwehrt ist (s. Anm. 136).

Nachvollziehbarkeit in der Buchführung: Die Übertragung der stillen Reserven bzw. die Bildung und Auflösung der Rücklage müssen in der Buchführung verfolgt werden können (Abs. 10 Satz 4 iVm. Abs. 4 Satz 1 Nr. 5; s. Anm. 140).

Einschränkungen bei land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Betrieben: Bei WG, die zu einem land- und forstw. Betrieb gehören oder der selbständigen Arbeit dienen, ist die Übertragung der stillen Reserven ausgeschlossen, wenn der Gewinn bei der Veräußerung von WG eines Gewerbebetriebs entstanden ist (Abs. 10 Satz 4 iVm. Abs. 4 Satz 2; näher s. Anm. 142).

Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung ebenfalls begünstigt: In Abs. 10 Satz 4 wird schließlich eine sinngemäße Anwendung des Abs. 5 angeordnet, wonach eine Gewinnübertragung auch bei vorgezogener Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsguts möglich ist. Die Verweisung auf Abs. 5 steht in einem gewissen Widerspruch zu Abs. 10 Satz 1, der lediglich eine Übertragung auf „die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften oder angeschafften oder hergestellten ... Wirtschaftsgüter“ ermöglicht. Aus Satz 1 ist nicht zu folgern, dass vorgezogene Reinvestitionen nicht begünstigt sind (glA FG München v. 27.4.2010 – 12 K 4/06, EFG 2011, 426, rkr.). Die Ansicht der FinVerw. (R 6b.2 Abs. 13 EStR 2012; auch *Rödder/Schumacher*, DStR 2001, 1634; *Strahl*, KÖSDI 2002, 13145) ist nicht zutr., denn zum einen verzichtet der Wortlaut von Abs. 10 Sätze 1–3 seit der Neufassung durch das Fünfte StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) auf das Merkmal „neu“, wodurch klargestellt wird, dass auch solche WG begünstigt sind, die im Vorjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt wurden (glA *Korn/Strahl*, Stbg 2002, 300). Zum anderen ist nach dem Sinn und Zweck des Abs. 10 davon auszugehen, dass die Verweisung auf Abs. 5 stärker beachtet wird als die Formulierung in Satz 1 (glA *Kanzler*, FR 2002, 117).

164 V. Rücklagenbildung (Abs. 10 Satz 5)

Abs. 10 Satz 5 gewährt ein Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage für die Fälle, in denen ein Abzug nach Abs. 10 Sätze 1–4 nicht bzw. nicht vollständig vorgenommen wurde. Die Buchungstechnik entspricht der des Abs. 3.

Höhe der Rücklage: Die Rücklage kann in Höhe des gesamten Veräußerungsgewinns, dh. einschließlich des nach § 3 Nr. 40 iVm. § 3c Abs. 2 stbefreiten Betrags, gebildet werden. Handelt es sich um Anteile an KapGes., so ist der volle Betrag übertragbar.

Teilweise Rücklagenbildung bei Gewinnübertragung auf Gebäude oder bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter: Überträgt der Stpfl. nur den stpfl. Anteil des Veräußerungsgewinns auf Gebäude oder bewegliche abnutzbare WG, so kann er nach dem Wortlaut von Abs. 10 Satz 5 in Höhe des stfreien Gewinnanteils eine Rücklage bilden. Allerdings muss Satz 5 nach seinem Sinn und Zweck so verstanden werden, dass die Übertragung stfreier Gewinnanteile auf bewegliche WG sowie Gebäude proportional auch den stfreien Gewinnanteil von der Rücklagenbildung ausschließt. Ansonsten könnte eine Rücklage in Höhe des stfrei bleibenden Anteils gebildet werden, was unzutreffend wäre (s. *Hartmann/Meyer*, Inf. 2002, 141; *Jachmann-Michel* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 6b Rz. 39).

Rücklagenbildung im Folgejahr: Im Unterschied zu Abs. 3 stellt Abs. 10 Satz 5 nicht auf die Rücklagenbildung „im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ ab, so dass bei einer strengen Orientierung am Wortlaut des Satzes 5 auch eine Rücklagenbildung noch im Wj. nach der Veräußerung in Betracht kommen könnte. Eine solche verschobene Rücklagenbildung ist allerdings nicht mit Sinn und Zweck der Norm vereinbar; die unterlassene Rücklagenbildung im Veräußerungsjahr ist daher im Folgejahr nicht nachholbar (s. *Hartmann/Meyer*, Inf. 2002, 141; *Siebrasse/Weber*, StB 2004, 287).

VI. Übertragung und Auflösung der Rücklage (Abs. 10 Sätze 6 und 7)

165

Sinngemäße Geltung der Sätze 2 und 3 (Abs. 10 Satz 6): Abs. 10 Satz 6 ordnet die sinngemäße Geltung von Abs. 10 Sätze 2 und 3 bei „Auflösung der Rücklage“ an. Der Sinn dieser Verweisung ist nur schwer zu verstehen, da bei der Übertragung des Gewinns nach Satz 2 das Teileinkünfteverfahren bereits zu berücksichtigen ist, die Rücklage in voller Höhe gebildet werden kann, so dass bei der Auflösung wieder das Teileinkünfteverfahren zu berücksichtigen wäre. Daher ist Satz 6 so zu verstehen, dass anstelle von „Auflösung“ „Übertragung“ zu lesen ist (s. *Kanzler*, FR 2002, 117 [124]). Die Rücklage ist demnach innerhalb von zwei Wj. auf die AK von Anteilen an KapGes. bzw. die AHK von abnutzbaren beweglichen WG sowie innerhalb von vier Wj. auf die AHK von Gebäuden zu übertragen.

Rücklagenauflösung bei Übertragung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter (Abs. 10 Satz 7): Nach Abs. 10 Satz 7 ist im Fall des Abs. 10 Satz 2 die Rücklage bei der Gewinnübertragung auf Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG in gleicher Höhe um den nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 stfreien Betrag aufzulösen. Die Rücklage ist deshalb auch hinsichtlich des stfreien Betrags aufzulösen, weil der Stpfl. nicht in Anteile an KapGes. reinvestiert hat. Allerdings bleibt dieser Teilbetrag weiterhin stfrei, er kann nicht zu einer stpfl. Gewinnerhöhung führen. Die Zwangsauflösung führt auch nicht zu einem Gewinnzuschlag nach Abs. 10 Satz 9 (s. *Kanzler*, FR 2002, 117).

VII. Zwangsauflösung der Rücklage (Abs. 10 Satz 8)

166

Abs. 10 Satz 8 ordnet an, dass eine Rücklage, die am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wj. noch vorhanden ist, in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Einheitliche Zwangsauflösung: Die Auflösung der Rücklage erfolgt einheitlich. Auch wenn nach Abs. 10 Satz 1 eine Gewinnübertragung auf Anteile an KapGes. und abnutzbare bewegliche WG im Wj. der Veräußerung oder innerhalb der folgenden zwei Wj. erfolgen muss, kann die gebildete Rücklage bis zum Ablauf des auf die Veräußerung folgenden vierten Wj. beibehalten werden.

Anwendung des Teileinkünfteverfahrens: Der Teilbetrag, der ursprünglich bei unmittelbarer Anwendung des Teileinkünfteverfahrens stfrei gewesen wäre, ist im Rahmen der Zwangsauflösung weiterhin stfrei, dh., dass auf diese Gewinnerhöhung das Teileinkünfteverfahren anzuwenden ist. Zwar sieht Abs. 10 Satz 8 nicht ausdrücklich eine Anwendung der § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 vor, allerdings kann die Versteuerung des Rücklagenbetrags nicht anders erfolgen als die Versteuerung des Veräußerungsgewinns (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 108).

Keine vorherige Auflösung der Rücklage: Eine vorherige Rücklagenauflösung ist auch bei fehlender Reinvestitionsabsicht nicht notwendig (s. Anm. 37).

Rücklagenauflösung bei Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung: Erfolgt die Auflösung der Rücklage im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung, ist der ermäßigte StSatz nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 wegen der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nicht anwendbar (R 6b.2 Abs. 10 Sätze 5 und 6 EStR 2012).

167 VIII. Gewinnzuschlag (Abs. 10 Satz 9)

Nach Abs. 10 Satz 9 ist der Gewinn des Wj. der Rücklagenauflösung für jedes volle der vier Wj., in denen die Rücklage bestanden hat, um 6 % des nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b iVm. § 3c Abs. 2 stfreien aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

Bemessungsgrundlage des Gewinnzuschlags: Zuschlagspflichtig ist nur der nach dem Halbeinkünfteverfahren (seit 2009: Teileinkünfteverfahren) stpfl. Teil und nicht der Rücklagenbetrag insgesamt (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 109). Im Übrigen entspricht Abs. 10 Satz 9 dem Regelungsgehalt des Abs. 7 (s. hierzu Anm. 149–151).

Zuschlag nur bei Rücklagenauflösung ohne Reinvestition: Nach dem Wortlaut des Satzes 9 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) war der Gewinnzuschlag nach Satz 9 bei Auflösung der Rücklage zu berechnen, während der Wortlaut des Abs. 7 darauf abstellt, dass die Rücklage ohne Reinvestition aufgelöst wird. Daraus wurde gefolgert, dass auch für den reinvestierten Rücklagenteil eine Verzinsung vorgesehen sei (s. *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 21). Durch die Ergänzung „soweit der Abzug nach Satz 6 nicht vorgenommen wurde“ durch das Fünfte StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) ist klargestellt, dass eine Verzinsung der Rücklage nur erfolgt, soweit die Rücklage nicht auf Anteile an KapGes., Gebäude oder abnutzbare bewegliche WG übertragen wurde. Diese Klarstellung ist sachgerecht, da auch bei Rücklagenbildung mit anschließender Reinvestition ein Zinszuschlag nicht mit dem Regelungszweck „Verbesserung der Liquidität bei Personenunternehmen“ zu vereinbaren wäre (s. hierzu Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/7344, 7). Kritisch ist anzumerken, dass mit der Ergänzung in Satz 9 auf Satz 6 verwiesen wird, der seinerseits auf die Sätze 2 und 3 verweist, wobei sich der Sinn der letztgenannten Verweisung kaum erschließt (s. Anm. 165).

168 IX. Beschränkung der Gewinnübertragung auf
Personenunternehmen (Abs. 10 Satz 10)

Abs. 10 Satz 10 schränkt die Begünstigung des Abs. 10 für die zum Gesamthandsvermögen von PersGes. oder Gemeinschaften gehörenden Anteile an KapGes. dahingehend ein, dass die Begünstigung nur gewährt wird, soweit an den PersGes. oder Gemeinschaften keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.

Begriff der Personengesellschaft und Gemeinschaft: Unter PersGes. und Gemeinschaften sind grds. die Gesamthandsgemeinschaften zu verstehen, nämlich oHG, KG, GbR und Partnerschaftsgesellschaft. Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen (Innengesellschaften) fallen nicht unter Abs. 10 Satz 10, denn aus Satz 10 ergibt sich, dass nur solche WG begünstigt sind, die zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehören. Für WG, die zum SonderBV eines Gesellschafters gehören, gelten die Regelungen für den Stpfl. (BTDrucks. 14/443, 55).

Beteiligung von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen: Die Begriffe Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind wie in Abs. 10 Satz 1 zu verstehen. Von der Ausnahmeregelung des Satzes 10 sind PersGes. wie die GmbH & Co. KG, Stiftung & Co. und andere Gesellschaftsformen erfasst. Bei diesen Gesellschaften ist je nach Gesellschafter zu differenzie-

ren, weil der Gesetzeswortlaut „soweit“ und nicht „wenn“ lautet (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 110).

Streitig ist die Einordnung der GmbH & atypisch Still. Die Anwendung von Abs. 10 Satz 10 hängt davon ab, ob man das Vermögen der atypisch still beteiligten natürlichen Person als zum Gesamthandsvermögen zugehörig ansieht. Zum Teil wird dies bejaht (so *Pyszka*, DStR 2003, 857). Richtigerweise ist jedoch davon auszugehen, dass der atypisch Stille als natürliche Person nicht durch Satz 10 eingeschränkt wird (s. *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 110).

Auch der betrieblich Beteiligte einer Zebragesellschaft wird durch Satz 10 nicht eingeschränkt, so dass ihm der volle Betrag von 500 000 € zusteht (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 6b Rz. 110).

X. Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile (Abs. 10 Satz 11)

169

Abs. 10 Satz 11 ist im Zuge der Neuregelung des UmwStG durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) gestrichen worden (zu den gesetzgeberischen Motiven BTDrucks. 16/2710, 27). Nach Satz 11 war Abs. 10 Sätze 1–10 bei der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen iSv. § 21 UmwStG nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 40 Satz 4 erfüllt waren. Satz 11 ist in der am 12.12.2006 geltenden Fassung nach § 52 Abs. 18b Satz 3 für Anteile, die einbringungsgeboren iSd. § 21 UmwStG in der am 12.12.2006 geltenden Fassung sind, weiter anzuwenden.

M. ABC zu § 6b

170

Abspaltung, Aufspaltung: Siehe Anm. 90.

Abwrackprämie: Siehe Anm. 41.

Anlaufender Betrieb: Auch bei ihm gilt § 6b, da die dem Betrieb gewidmeten WG bereits BV sind; siehe auch § 15 Anm. 190.

Anschaffungskosten: Siehe Anm. 58, 59.

Anteile an Kapitalgesellschaften als begünstigte WG: Siehe Anm. 159.

Anzahlungen sind nicht begünstigt, siehe Anm. 55.

Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs: Siehe Anm. 31.

Auflösung einer Kapitalgesellschaft: Siehe Anm. 31.

Auflösung einer Mitunternehmerschaft: Siehe Anm. 35.

Auflösung der Rücklage gem. § 6b: Siehe Anm. 105–108.

Aufwuchs auf land- oder forstw. Boden: Veräußerung siehe Anm. 39, Anschaffung oder Herstellung siehe Anm. 69.

Ausbau von Gebäuden: Siehe Anm. 76.

Ausscheiden eines Mitunternehmers: Siehe Anm. 34.

Ausscheiden eines Wirtschaftsguts infolge höherer Gewalt: Siehe Anm. 31.

Betriebsaufspaltung: Begriff s. § 15 Anm. 770. Zur Sechsjahresfrist Anm. 124. Zur Fortführung der Rücklage bei späterer Begründung der Betriebsaufspaltung Anm. 90.

Betriebsveräußerung: Zur Anwendung des § 6b auf den Veräußerungsgewinn siehe Anm. 11, 31, 142. Zur Bedeutung der Betriebsveräußerung für eine § 6b-Rücklage siehe Anm. 11, 90, 108, 140.

Betriebsverpachtung: Zur Zugehörigkeit der WG zu einer inländ. BS siehe Anm. 121. Zum Erwerb eines verpachteten Betriebs siehe Anm. 46. Zur Anwendung von Abs. 4 Satz 2 siehe Anm. 142. Der Verpächter kann § 6b in Anspruch nehmen, siehe Anm. 121.

Bilanzänderung: Siehe Anm. 19.

Bilanzberichtigung: Siehe Anm. 19.

Bodenschätze: Siehe Anm. 38.

Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft: Zum Vorliegen einer Veräußerung siehe Anm. 31. Zur Fortführung der Rücklage Anm. 90. Zur Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Anm. 124.

Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft: Zum Vorliegen einer Veräußerung siehe Anm. 31. Zur Fortführung der Rücklage siehe Anm. 90. Zur Sechsjahresfrist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 siehe Anm. 124.

Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten: Siehe Anm. 31.

Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten: Siehe Anm. 33. Zur Anrechnung von Vorbesitzzeiten des Einbringenden siehe Anm. 127.

Einlage eines WG stellt keine Anschaffung dar; siehe Anm. 54.

Enteignung eines WG: Siehe „Entziehung“.

Entnahme eines Wirtschaftsguts stellt keine Veräußerung dar, siehe Anm. 31.

Entnahme durch einen Mitunternehmer: Siehe Anm. 32.

Entschädigung für Verlust eines Wirtschaftsguts: Siehe „Ausscheiden eines Wirtschaftsguts“, „Entziehung“.

Entziehung eines WG durch Hoheitsakt gegen Gewährung einer Entschädigung, siehe Anm. 31.

Erbauseinandersetzung: Zum Vorliegen einer Veräußerung siehe Anm. 31; zur Unterbrechung der Vorbesitzzeit siehe Anm. 124.

Erbbaurecht: Siehe Anm. 38 und 68.

Ersatzwirtschaftsgut: Siehe Anm. 15, 65, 136.

Erweiterung, Ausbau und Umbau: Siehe Anm. 76–79.

Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft: Siehe Anm. 31. Zur Sechsjahresfrist Anm. 124.

Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft: Siehe Anm. 31. Zur Sechsjahresfrist Anm. 124.

Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft: Siehe Anm. 31. Zur Sechsjahresfrist Anm. 124.

Frist für die Übertragung der Rücklage: Siehe Anm. 96–103. Zur sechsjährigen Zugehörigkeit der veräußerten WG zum AV einer inländ. BS siehe Anm. 118–134.

Gebäude: Begriff und Veräußerung siehe Anm. 40; als Reinvestitionsgüter siehe Anm. 70; zu Erweiterung, Ausbau und Umbau siehe Anm. 76–79.

Gebrauchte Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 65.

Gemischte Schenkung von Wirtschaftsgütern: Siehe Anm. 31. Zu gemischten Schenkungen zwischen Mitunternehmern siehe Anm. 32.

Gesamtpreis für mehrere WG: bei Veräußerung siehe Anm. 82, bei Anschaffung siehe Anm. 68.

Gleichartige Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 134.

Grund und Boden: Veräußerung siehe Anm. 38; Anschaffung siehe Anm. 68.

Handelsbilanz: Abzug gem. Abs. 1 Satz 1 siehe Anm. 52; Rücklage siehe Anm. 110.

Herstellung: Begriff siehe § 6 Anm. 265; zum Zeitpunkt siehe Anm. 55.

Herstellungsaufwand, der nach Anschaffung oder Herstellung auf ein WG vorgenommen wird, ist für die Berechnung der Sechsjahresfrist unerheblich, siehe Anm. 134.

Herstellungskosten: Siehe Anm. 58, 60.

Höhere Gewalt: Siehe „Ausscheiden eines Wirtschaftsguts“.

Immobilienzertifikate sind keine begünstigten WG, siehe Anm. 70.

Inländische Betriebsstätte: Zur Zugehörigkeit des veräußerten WG zum BV einer inländ. BS siehe Anm. 120–122; zur Zugehörigkeit des angeschafften oder hergestellten WG zum AV einer inländ. BS siehe Anm. 136.

Jagdrecht: Siehe Anm. 38.

Juristische Person des öffentlichen Rechts: Zur Anwendung des § 6b, wenn ein BgA einer jPöR (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG) einen Gewinn durch die entgeltliche Übertragung eines WG auf seine Trägerkörperschaft (oder auf einen anderen von dieser geführten BgA) erzielt, s. § 4 KStG Anm. 120.

Kapitalerhöhung: Zur Sechsjahresfrist siehe Anm. 124.

Kapitalherabsetzung: Siehe Anm. 31.

Realteilung des Betriebs einer PersGes. siehe allg. § 16 Anm. 540 ff. Soweit die Realteilung mit Spitzenausgleich und folglich mit Gewinnverwirklichung vorgenommen wird, ist § 6b auf den Gewinn anwendbar s. Anm. 35. Zur Sechsjahresfrist s. Anm. 130.

Rechte fallen nicht unter die nach Abs. 1 Satz 1 begünstigten WG; s. auch „Entschädigung für Verlust eines Wirtschaftsguts“, „Erbbaurecht“, „Jagdrecht“.

Reinvestitionsabsicht: Siehe Anm. 37.

Rückgängigmachen einer Veräußerung siehe Anm. 124.

Rücklage für Ersatzbeschaffung: Siehe Anm. 15.

Schiffe als begünstigte WG s. Anm. 41; als Reinvestitionsgüter s. Anm. 71.

Tausch: Siehe Anm. 31, 59.

Teilerstellungskosten sind nicht begünstigt, s. Anm. 55.

Teilung eines Wirtschaftsguts: Siehe Anm. 134.

Überführung eines Wirtschaftsguts von Betrieb zu Betrieb des gleichen Stpfl. stellt mangels Gewinnrealisierung keine Veräußerung dar, da nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 grds. die Buchwerte fortzuführen sind.

Umbau von Gebäuden: Siehe Anm. 76–77.

Umlegungsverfahren: Siehe Anm. 31 „Umlegung von Grundstücken im Flurbe-
reinigungsverfahren“.

Umwandlung einer Mitunternehmerschaft in ein Einzelunternehmen durch
Ausscheiden aller Mitunternehmer bis auf einen siehe Anm. 34 und 48. Zur Fort-
führung einer Rücklage der Mitunternehmerschaft siehe Anm. 90. Zur Sechsjah-
resfrist siehe Anm. 127.

Unentgeltlicher Erwerb: Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge in einen Betrieb,
Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil siehe Anm. 32. Unentgeltliche Übertra-
gung eines einzelnen WG bei Mitunternehmern siehe Anm. 32. Unentgeltlicher
Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsguts aus betrieblichem Anlass siehe Anm. 31.
Unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts im Rahmen der vorweggenom-
menen Erbfolge siehe Anm. 31. Zur Sechsjahresfrist siehe Anm. 124.

Unterbrechung der Sechsjahresfrist: Siehe Anm. 124.

Veräußerung: Begriff s. Anm. 30.

Veräußerungserlös: Siehe Anm. 37.

Veräußerungsgewinn: Siehe Anm. 82–86.

Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft: Siehe Anm. 31.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 31.

**Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder
Kapitalgesellschaft:** Siehe Anm. 31. Zur Sechsjahresfrist Anm. 124. Zum Zusam-
menfallen von Verschmelzungstichtag und Ende der Reinvestitionsfrist
Anm. 106.

Wandelschuldverschreibungen: Siehe Anm. 134.

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Siehe Anm. 9.

Zebragesellschaft: Zur Inanspruchnahme von § 6b durch den betrieblich Beteilig-
ten Anm. 27. Zur Anwendung von Abs. 10 Anm. 168.

Zwangsversteigerung: Siehe Anm. 30.